

**SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE ED
ESONERO DALLA IMPOSIZIONE FISCALE E
CONTRIBUTIVA**

**SENTENZA TRIBUNALE DI RIMINI – SEZIONE
LAVORO – N. 80/2017 DEL 9/5/2017 PUBBLICATA IN
PARI DATA
(*)**

Eleonora Pinna

ASSOCIAZIONI SPORTIVE
DILETTANTISTICHE – REDDITI DIVERSI -
RAPPORTO DI COLLABORAZIONE
AMMINISTRATIVO-GESTIONALE DI
NATURA NON PROFESSIONALE -
ESONERO DALLA IMPOSIZIONE FISCALE E
CONTRIBUTIVA.

Il Tribunale di Rimini- Sezione Lavoro, recependo l'orientamento della Corte di Appello di Bologna- Sezione Lavoro¹, ha sancito il principio secondo cui «i rapporti di collaborazione instaurati nell'esercizio di attività sportiva dilettantistica non sono riconducibili a normali rapporti di lavoro di natura subordinata od autonoma bensì correttamente

inquadabili nell'ambito della fattispecie di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) t.u.i.r.² e, pertanto, assoggettati

² Art. 67, comma 1, lett. m) d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, testo unico delle imposte sui redditi «Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, ne' in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filo-drammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di

(*) Il presente contributo è stato oggetto di positiva valutazione da parte del Comitato Scientifico.

¹ App. Bologna, 9 febbraio 2017, n. 167, pubblicata il 15 marzo 2017.

alla disciplina fiscale prevista dall'art. 69 t.u.i.r.³ e dall'art. 25, comma 1, l. 13 maggio 1999, n. 133⁴, con il conseguente assoggettamento dei relativi redditi ad imposizione fiscale solo per importi superiori ad € 7.500,00⁵ annui e la totale esenzione dalla contribuzione previdenziale».

collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche».

³ art. 69, comma 2, t.u.i.r.: «Le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale».

⁴ Art. 25, comma 1, l. 13 maggio 1999, n. 133: «Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in materia di redditi diversi, le società e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'articolo 11 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, concernente determinazione dell'imposta, maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche. La ritenuta è a titolo d'imposta per la parte imponibile dei suddetti redditi compresa fino a lire 40 milioni ed è a titolo di acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo. Ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui al predetto articolo 11 del citato testo unico, la parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo».

⁵ La Legge di Bilancio 2018 ha recentemente modificato la soglia della imponibilità dei compensi e rimborsi di cui all'art. 69, comma 2, t.u.i.r., innanzandola, a partire dal 01.01.2018, da 7.500,00 euro a 10.000, 00 euro.

Sovente, come accaduto nel caso oggetto del contenzioso che ha portato all'emissione della sentenza de qua, gli organi ispettivi, appartenenti sia all'Inps sia alla Itl, contestano alle Società che svolgono attività sportiva dilettantistica di impiegare istruttori sportivi e/o collaboratori amministrativo-gestionali senza aver posto in essere gli adempimenti amministrativi tipici dei rapporti di lavoro subordinato.

Tuttavia il Tribunale di Rimini ha chiarito che i rapporti con gli sportivi dilettanti, i cui compensi siano inquadrabili tra i "redditi diversi", non rientrano tra quelli oggetto di siffatti obblighi, così come di quelli previdenziali e/o assistenziali.

Le società sportive dilettantistiche si servono sovente di soggetti che effettuano delle prestazioni non riconducibili ad un rapporto di lavoro (subordinato o autonomo che sia) bensì rese nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche o nell'ambito di un rapporto di collaborazione amministrativo-gestionale di natura non professionale.

La natura di tali rapporti risulta oggetto di numerose controversie fra Inps ed Itl da un lato ed associazioni sportive dilettantistiche dall'altro.

Il tema della qualificazione - sotto il profilo lavoristico - delle prestazioni d'opera nell'ambito dello sport dilettantistico è stato negli anni oggetto di rilevanti modifiche legislative.

Le prestazioni sportive dilettantistiche godevano e godono di un trattamento fiscale privilegiato per compensi fino ad un importo

predeterminato, superato il quale venivano considerate collaborazioni coordinate e continuative, così come sancito prima dalla l. 25 marzo 1986, n. 80⁶ e successivamente dall'art. 25, l. n. 133 del 1999.

La disciplina fiscale di riferimento è stata modificata dalla novella contenuta nell'art. 37, l. 21 novembre 2000, n. 342, che ha modificato e catalogato i compensi conseguiti «nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica» tra i c.d. "redditi diversi".

Pertanto, come tali, si ritiene che i "redditi diversi" debbano intendersi quali redditi differenziati rispetto sia ai redditi da lavoro subordinato sia a quelli da lavoro autonomo.

Successivamente il legislatore ha, altresì, statuito l'applicazione della disciplina fiscale suddetta non solo alle attività sportive ma anche alle collaborazioni aventi carattere «amministrativo-gestionale»⁷.

Dunque dalle modifiche legislative che si sono avvicinate nel tempo risulta emergere un "*terzius genus*" che va identificato nella prestazione sportiva dilettantistica che viene collocata accanto alla prestazione di lavoro subordinato e a quella di lavoro autonomo, ciascuna con le proprie regole che non possono essere confuse e sovrapposte.

La *ratio* dell'art. 90, comma 3, l. 289/2002 risulta, pertanto, identificabile con la volontà del legislatore di differenziare il regime applicabile alle prestazioni d'opera in favore di associazioni e società sportive

⁶ Provvedimento abrogato dalla l. 21 novembre 2000, n. 342.

⁷ Art. 90, comma 3, l. 27 dicembre 2002, n. 289.

dilettantistiche, dalle ordinarie classificazioni codicistiche di lavoro subordinato o autonomo.

Il favore accordato con il particolare trattamento avvalorà l'ipotesi di un sistema che riconosce la peculiarità del lavoro sportivo rispetto all'ordinaria prestazione di attività lavorativa, anche alla luce della finalità lontana dallo scopo di lucro propria dell'attività sportiva.

Il contratto d'opera nell'ambito dello sport dilettantistico ha la funzione di valorizzare le potenzialità della struttura sportiva, diffondere lo sport e i suoi valori, come strumento di benessere, socializzazione fra gli individui e tutela della salute.

L'essenza dell'attività prestata nell'area dello sport dilettantistico è data dalla partecipazione del collaboratore all'interesse in vista del quale presta attività.

In una prima fase di applicazione della norma, ci si chiese se tale nuova disciplina fosse applicabile solo ai soggetti che svolgessero attività durante le manifestazioni sportive dilettantistiche o anche in favore di coloro i quali, come la ricorrente, si proponevano anche nella promozione e nell'organizzazione dello sport.

Il punto è stato chiarito dal legislatore che ha inserito come obbligatoria tra le finalità delle società sportive dilettantistiche anche "*l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica*"⁸. Dunque viene ampliato l'ambito di riferimento della normativa anche a tutte le attività preparatorie e propedeutiche all'esercizio e alla

⁸ Art. 90, comma 8, l. n. 289 del 2002.

pratica dell'attività sportiva in senso stretto, quali attività amministrative e di organizzazione degli eventi.

La peculiarità delle collaborazioni in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche è stata recentemente ribadita e riconosciuta dal Legislatore anche con il “*Jobs Act*”⁹, ove dette collaborazioni sono state esonerate dalla disciplina attrattiva nella sfera del lavoro subordinato anche laddove le prestazioni siano esclusivamente personali, continuative ed etero-organizzate.

Sul punto la giurisprudenza di merito ha preso posizione, sancendo il principio secondo il quale l'art. 61, d.lgs. n. 276 del 2003, sottraendo dall'operatività della disciplina del lavoro a progetto le collaborazioni prestate a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche, ha stabilito una differenza tra queste e le altre ipotesi di collaborazione non sul piano concettuale ma alla stregua della causa del contratto da cui origina il rapporto¹⁰.

È chiaro, dunque, che, il “regime differenziato” applicato alle collaborazioni afferenti alle società sportive dilettantistiche rispetto alle “normali” collaborazioni, trova giustificazione nella diversità delle figure contrattuali e della regolamentazione negoziale, nella incidenza del requisito afferente allo schema causale del negozio posto in

essere dalle parti nello sport dilettantistico. Le prestazioni traggono qualificazione non solo dalla modalità di svolgimento e dal sistema di relazioni con il committente ma anche dal ruolo o dalla funzione che riproduce i compiti e gli obiettivi della società sportiva.

Ulteriori chiarimenti in merito a quali attività debbano essere ricomprese fra quelle enumerate dall'art. 67, comma 1, lett. m) d.p.r. n. 917 del 1986, derivano dal contenuto dell'art. 35, comma 5, l. 27 febbraio 2009, n. 14, secondo cui «Nelle parole “esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche” contenute nell'articolo 67, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica».

La norma non ha modificato la disposizione cui si fa riferimento (art. 67 t.u.i.r.), bensì ne ha solo dato un'interpretazione autentica e ha, quindi, chiarito definitivamente il significato da attribuire alla locuzione utilizzata dal legislatore, con effetto vincolante anche per Inps e Itl.

Numerosi sono stati i documenti di pubbliche amministrazioni che hanno recepito i cambiamenti normativi in materia ed in particolare l'interpretazione autentica.

L'Enpals ha preso atto dell'interpretazione autentica fornita dal legislatore affermando, in conclusione, che «Gli Uffici dell'Ente avranno cura di adottare le determinazioni e le iniziative

⁹ art. 2, comma 2, lett. d) d.lgs. 15 giugno 2015, n. 8, convertito in sede di attuazione della l. 10 dicembre 2014, n. 18,

¹⁰ App. Milano, sez. lav., 7 novembre 2013, n. 1361, a conferma della sentenza Trib. Milano, sez. lav., n. 3672 del 2010; v. anche sentenza Trib. Ancona, sez. lav., n. 3642 del 2011.

conseguenti in relazioni agli accertamenti, nonché al contenzioso in sede amministrativa e giudiziale in corso»¹¹.

Anche l'Agenzia delle Entrate ha affermato che «in sostanza, l'intervento normativo recato dal citato articolo 35, comma 5, del d.l. n. 207 del 2008, ha ampliato il novero delle prestazioni riconducibili nell'ambito dell'«esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche» nonché, di conseguenza, quello dei soggetti destinatari del regime di favore sopra richiamato, eliminando, di fatto, il requisito del collegamento fra l'attività resa dal percipiente e l'effettuazione della manifestazione sportiva»¹².

Se prima dell'intervento normativo del febbraio 2009 potevano sussistere alcuni dubbi sul significato da attribuire alle attività sportive dilettantistiche¹³, dopo il chiarimento fornito dal legislatore, perseverare in un'interpretazione diversa appare immotivato ed infondato.

Tanto più che lo stesso Ministero del Lavoro con recenti circolari ed interpelli prende posizione sulla materia.

In particolare il Ministero ha finalmente preso atto dell'interpretazione autentica (ad opera dell'art. 35, comma 5, L. 14/2009) del

contenuto dell'art. 67, comma 1, lett. m) t.u.i.r. non limitando la sua operatività al solo caso di prestazioni rese per la partecipazione e gare bensì estendendolo a tutte quelle relative allo svolgimento delle attività dilettantistiche - anche di formazione e preparazione «nell'accezione più ampia del termine attività sportiva»¹⁴.

Dirimente sul punto è stata la circolare dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro del 01 dicembre 2016, che ha definitivamente preso posizione ribadendo la natura «speciale» delle collaborazioni all'interno delle società sportive dilettantistiche.¹⁵

Dunque l'obiettivo principale della differenziazione rispetto ai «normali» rapporti di lavoro va individuato nel favorire e ad agevolare la pratica dello sport dilettantistico rimarcando le specificità di tale settore che contempla anche un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generale che regola i rapporti di lavoro.

Pertanto, la circolare dell'Ispettorato chiarisce che la corretta individuazione dei soggetti eroganti (ASD, SSD) attraverso il Registro delle società sportive costituisce la condizione principale per l'applicazione del «regime agevolativo» e dei soggetti beneficiari individuando, come tali, coloro i quali

¹¹ Circolare 9 novembre 2009, n. 18.

¹² Risoluzione 17 maggio 2010, n. 38/E con la quale l'Agenzia delle Entrate ha ritrattato quanto precedentemente affermato con propria risoluzione del 26 marzo 2001, n. 34/E (citandola espressamente).

¹³ In particolare l'Itl, allora Dtl, e l'Inps ritenevano che la disciplina dei «redditi diversi» dovesse applicarsi in senso stretto solo ai soggetti che svolgessero attività durante le manifestazioni sportive dilettantistiche.

¹⁴ Circolare del 21 febbraio 2014. Il Ministero, preso atto dell'esito del contenzioso non favorevole all'Amministrazione ed all'Inps, ha tracciato una netta differenziazione tra le società riconosciute dal CONI e le realtà sportive imprenditoriali con scopo di lucro.

¹⁵ Inserendosi in un filone che aveva già visto, in senso conforme, la citata nota del Ministero del Lavoro del 21 febbraio 2014 ed il successivo interpello n. 6 del 2016.

svolgano le attività necessarie per lo svolgimento dell'attività.

In questo quadro viene, quindi, precisato che l'applicazione della norma agevolativa (art. 67 comma 1, lett. m) t.u.i.r.) che riconduce tra i redditi diversi (ed esonera dagli adempimenti lavoristici) le indennità erogate ai collaboratori è consentita - senza ulteriori considerazioni legate alla professionalità nello svolgimento dell'attività o della subordinazione della stessa al verificarsi delle seguenti condizioni:

- che l'associazione/società sportiva dilettantistica sia regolarmente riconosciuta dal CONI attraverso l'iscrizione nel Registro delle società sportive;
- che il soggetto percettore svolga mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportive - dilettantistiche così come regolamentate dalle singole Federazioni¹⁶.

Le prestazioni d'opera nello sport dilettantistico integrano, dunque, un modello contrattuale che non può avere altri o diversi contenuti se non quelli previsti e tipizzati dalla legge speciale nel caso in cui siano rispettati sia i requisiti soggettivi (iscrizione al Registro CONI) sia quelli oggettivi (collaborazione nell'esercizio diretto di

attività sportive dilettantistiche ed in ambito amministrativo-gestionale).

Sul punto la giurisprudenza di merito si è più volte pronunciata.

La Corte d'Appello di Bologna ha statuito che «la qualifica di esercente attività sportiva dilettantistica (...) ben può caratterizzare qualsiasi tipo di rapporto di lavoro, rendendo pertanto fruibili i relativi sgravi fiscali e contributivi a prescindere dalla natura autonoma o subordinata dello stesso»¹⁷.

La Corte d'Appello di Milano ha affrontato il tema del carattere professionale o meno dell'attività sportiva dilettantistica ai fini dell'applicazione della “normativa agevolata”¹⁸.

Se da un lato gli enti previdenziali sostengono che l'agevolazione di cui si discute non dovrebbe competere tutte le volte che la collaborazione sia svolta in maniera professionale e che la professionalità debba ricavarsi dalla continuità della prestazione, dall'altro la Corte d'Appello di Milano chiarisce che «il requisito della professionalità è richiesto dalla legge solo per le manifestazioni di cori, bande musicali e filodrammatiche, mentre nella seconda parte della norma (art. 67, t.u.i.r.) - dedicata alle attività sportive vere e proprie - non vi è alcun riferimento alla non professionalità della collaborazione»¹⁹.

¹⁶ La circolare elenca, altresì, a mero titolo esemplificativo quali attività possano considerarsi rientranti nella definizione legislativa di cui all'art. 67 t.u.i.r.: «a solo titolo di esempio è possibile citare: gli istruttori, gli addetti al salvamento nelle piscine, i collaboratori amministrativi e ogni altra figura espressamente prevista dai regolamenti federali per lo svolgimento dell'attività».

¹⁷ App., Bologna, sez. lav., del 7 giugno 2016 n. 2016.

¹⁸ App. Milano, sez. lav., del 10 dicembre 2014, n. 1172.

¹⁹ In senso conforme anche App. Firenze, sez. lav., n. 6383 del 2014 e App. Genova, sez. lav., n. 206 del 2015, nonché Trib. Venezia, sez. lav., n. 1060 del 2010 e Trib. Ascoli Piceno, sez. lav. n. 119 del 2015.

Dunque secondo la giurisprudenza di merito citata tutte le collaborazioni svolte nell'ambito dello sport dilettantistico, seguono il regime agevolato a prescindere dalla continuità e abitualità della prestazione svolta da chi collabora in tale ambito. Ciò che conta è che le collaborazioni vengano svolte a favore di organismi che perseguono finalità sportive dilettantistiche riconosciuti dal CONI o dagli Enti di Promozione Sportiva.

Il Tribunale di Rimini, con la sentenza in epigrafe, concorda con la posizione assunta dal Tribunale di Bologna²⁰, secondo cui si deve pervenire alla conclusione che il legislatore, sulla base di una scelta puramente politica finalizzata a favorire l'associazionismo sportivo non professionistico tramite apposite associazioni riconosciute dal CONI, abbia previsto l'esonero dalla imposizione fiscale e contributiva a favore dei soggetti operanti nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica intesa nella sua dimensione complessiva, tra l'altro, non in modo indiscriminato, ma individuando dei ben precisi criteri, soggetti ed oggettivi, la cui congiunta ricorrenze è necessaria per rendere l'agevolazione operativa.

Un ulteriore tassello è stato recentemente aggiunto dalla l. 27 dicembre 2017, n. 205, commi 358 e 359²¹, che ha introdotto importanti

²⁰ Trib. Bologna, sez. lav., n. 9 del 2014.

²¹ C.d. "legge di Bilancio 2018". Il comma 358 stabilisce che «Le prestazioni di cui all'articolo 2, comma 2, lettera d), del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, individuate dal Coni ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, costituiscono oggetto di contratti di collaborazione coordinata e continuativa»; il successivo comma 359 prevede

novità in materia di associazioni e società sportive dilettantistiche,

Tali disposizioni, unitamente all'entrata in vigore della delibera Coni relativa al funzionamento del nuovo Registro delle società ed associazioni sportive dilettantistiche ed alla ridefinizione delle discipline sportive riconosciute dal Coni, comporteranno la necessità di rivedere diverse impostazioni nella gestione operativa dei sodalizi sportivi.

Dunque alla luce delle recenti modifiche al solo Coni (e non alle Federazioni Sportive nazionali o agli Enti di Promozione Sportiva) è conferita la possibilità di definire quali siano le prestazioni sportive dilettantistiche che possono essere inquadrate nel regime agevolativo di cui all'art. 67, comma 1, lett. M), t.u.i.r.. La delega esclusiva al Coni evita opportunamente che ogni singola Federazione o Ente possa fornire interpretazioni differenti e talvolta eccessivamente "inclusive" e comporta la decadenza delle delibere in materia emanate dalle FSN e dagli EPS.

Infatti dovrebbe essere, a questo punto, solo il Coni a definire quali saranno le mansioni rientranti tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche, che – ci si augura – una volta inquadrate, non dovrebbero essere più oggetto di contestazione da parte degli Organi Ispettivi.

che «I compensi derivanti dai contratti di collaborazione coordinata e continuativa stipulati da associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute dal Coni costituiscono redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi».

È quanto mai urgente, quindi, una delibera Coni che individui tali “mansioni necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche”.

Per le mansioni escluse, risulterà difficoltoso giustificare, in caso di verifica e/o accertamento, la natura sportiva dilettantistica del rapporto di collaborazione, con tutte le conseguenze in termini di tassazione, assoggettamento a contribuzione del compenso e, soprattutto, di inquadramento del rapporto lavorativo.

Ulteriore elemento di novità va individuato nel fatto che le collaborazioni rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate e agli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal Coni sono ricondotte alla disciplina dei contratti di collaborazione coordinata e continuativa (co.co.co.).

Questo significa che ogni prestazione di collaborazione sportiva sarà considerata rapporto di co.co.co. reso ai fini istituzionali, e non potrà essere riclassificata²² quale attività di lavoro subordinato, fatto salvo, ovviamente, che il rapporto non sia un rapporto di lavoro subordinato erroneamente inquadrato.

La natura di co.co.co. comporterà, in ogni caso, il rispetto degli adempimenti previsti dalla legge in relazione a tale categoria di lavoratori, ed in particolare:

- la comunicazione preventiva al Centro per l'Impiego;

- l'istituzione e la tenuta del Libro Unico del Lavoro;

- la predisposizione del cedolino paga.

Dunque con il recente intervento normativo si auspica una diminuzione del contenzioso dovuto a regole più chiare e stringenti date dallo stesso legislatore e di cui gli Organi Ispettivi dovranno tenere conto nell'esercizio delle proprie attività.

²² Ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. d), d.Lgs. del 15 giugno 2015, n. 81.