La tutela previdenziale nell'attività sportiva dilettantistica: analisi dei casi giurisprudenziali

Avv. Oreste Manzi

Bologna 27 gennaio 2015

Il problema della imponibilità contributiva dei compensi corrisposti a chi svolge attività sportiva dilettantistica passa necessariamente attraverso l'analisi interpretativa della norma contenuta nell'art. 67 del TUIR in materia di redditi diversi.
La poco chiara formulazione letterale della norma, unita agli effetti legati al sostanziale esonero da obblighi contributivi che ne potrebbero derivare, ha prodotto fenomeni di elusione /evasione che a loro volta hanno suscitato l'intervento degli organi ispettivi degli enti preposti e il conseguente contenzioso giudiziario, dall'esito non sempre univoco.
È quantomeno necessario, quindi, cercare di ricostruire la reale portata della norma sulla scorta delle decisioni giurisprudenziali intervenute in questi ultimi anni.

La tipologia dei rapporti di lavoro

Ai fini della contribuzione previdenziale è irrilevante la subordinazione ovvero l'autonomia del rapporto di lavoro intercorso, in quanto, per giurisprudenza costante e consolidata, l'appartenenza del lavoratore ad una delle categorie elencate nell'art. 3 del D.L. C.P.S. 708/47 e successive modificazioni ed integrazioni, obbliga il soggetto che ne utilizza le prestazioni, indipendentemente dalla subordinazione o dall'autonomia dell'attività lavorativa svolta, al versamento dei contributi all'E.N.P.A.L.S.(oggi Inps)- (conf. Cass. n.12824/02, n. 9630/04,

etc.);

Le categorie di lavoratori interessate dall'obbligo contributivo

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con Decreto Ministeriale del 15 marzo 2005, entrato in vigore il 22-4-2005 e, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 80 del 7 aprile 2005, ha individuato le categorie di lavoratori che, ai fini previdenziali, indipendentemente dalla natura autonoma ovvero subordinata del rapporto di lavoro, devono obbligatoriamente essere iscritti presso l'ENPALS e, tra queste, oltre ai dipendenti delle società sportive, l'obbligo è stato esteso a figure professionali tipiche del settore quali: direttori tecnici, massaggiatori ed istruttori;

Le innovazioni introdotte dal citato decreto sono state divulgate e specificate dall'Ente previdenziale con Circolare n. 7 del 30.03.2006 con cui è stata fornita la declaratoria delle figure professionali in argomento, inserendo nel "gruppo lavoratori degli impianti e circoli sportivi"- pag. 9, 22 e 23 della circolare - gli istruttori presso impianti e circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, stadi, …, campi sportivi, nonché gli istruttori presso società/associazioni sportive.

Successivamente, con la Circolare n. 13 del 7.08.2006, l'ENPALS, per la categoria di istruttore ha precisato che: "laddove la prestazione svolta sia direttamente connessa all'impianto ovvero al circolo sportivo di qualsiasi genere, la categoria di riferimento è quella indicata dal codice 771 "istruttori presso impianti e circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, stadi, …, campi sportivi". Viceversa, qualora la predetta connessione con l'impianto o il circolo sportivo non sussista e la prestazione sia posta in essere presso associazioni o società sportive, la categoria di riferimento sarà quella identificata dal codice 777 – "istruttori presso società sportive".

Dall'excursus legislativo effettuato dalla Suprema Corte, con Sentenza n. 3219 del 2006, è stato rilevato, tra l'altro, che: "L'evoluzione normativa del concetto di spettacolo ai fini dell'assicurazione ENPALS, unitamente alla tendenza alla cosiddetta spettacolarizzazione di settori in passato estranei allo spettacolo, è culminata con la modifica della disposizione fondamentale in materia (il Dl.Lgs. C.p.S. n. 708 del 1947) sicchè, attualmente, …, l'estensione della tutela avviene al di fuori dello stretto limite della categoria di lavoratori dello spettacolo, abbracciando figure professionali operanti nel campo dello spettacolo e dello sport".

Oggi, quindi, anche i lavoratori che operano presso palestre, sale fitness, circoli sportivi ecc., rientrano con certezza nelle categorie obbligatoriamente iscritte all'ENPALS e la locuzione "di qualsiasi genere" consente di considerare l'elencazione "palestre, sale fitness, stadi ecc." non tassativa ed estensibile anche ad altre attività quali, a titolo esemplificativo, kartodromi, bowling ecc., come confermato dalla circ. ENPALS n. 7/2006 e n.13 del 7/8/2006.

Nella serie di nuove figure professionali del settore dello spettacolo e dello sport (anche non professionistico) obbligatoriamente assicurate all'ENPALS, sono compresi quindi gli istruttori presso impianti e circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale fitness, stadi, sferisteri, campi sportivi, autodromi, con rapporto di lavoro subordinato, parasubordinato o autonomo; direttori tecnici, massaggiatori, gli istruttori presso le associazioni/società sportive, indipendentemente dalla natura giuridica subordinata/autonoma del rapporto di lavoro.

Nell'ambito di tali categorie esiste però una particolare esenzione fiscale e contributiva per quei soggetti, che pur prestando attività lavorativa, sono esentati da obblighi fiscali e contributivi.

Si tratta di circoscrivere, quindi, l'esatta portata della normativa

prevista dal citato art. 67 TUIR tenendo presente che la regola generale è quella della imponibilità contributiva e che le esenzioni previste dal legislatore sono a carattere eccezionale e, quindi, applicabili ai soli casi tassativamente previsti, senza possibilità di estensione analogica.

AMBITO DI APPLICAZIONE ART. 67, COMMA 1, LETT. M) TUIR.

In merito all'ambito di applicazione della norma in argomento, si ravvisa l'esigenza di richiamare l'attenzione sulla disciplina prevista dall'articolo 67, comma 1, lett. m) del D.P.R. n. 917/1986 –T.U.I.R. - al fine di precisarne la portata in relazione ad eventuali somme corrisposte da organismi sportivi dilettantistici.

In particolare, la citata norma prevede: "*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, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:… m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi 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 persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche"*.

Lettera così modificata dal comma 1, dell'articolo 37, L. n.342/2000 e dal comma 3 dell'art. 90, L.n.289/2002.

La qualificazione delle suddette somme (compensi, premi, indennità di trasferta, rimborsi forfetari) alla stregua di "redditi diversi" comporta, come è noto, che per le stesse non si configuri l'assoggettamento a contribuzione previdenziale.
Tuttavia si tratta di delineare il confine esistente tra i concetti di redditi professionali e redditi diversi.
Sotto il profilo fiscale, l'art. 69, comma 2, D.P.R. n.917/1986 prevede: "Le indennità, i rimborsi forfetari, 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 7.500 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".
La parte imponibile dei redditi di cui al citato art. 67, comma 1, lettera m) - somme superiori a 7.500 euro - è assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta sino a 20.658,28 euro e a titolo d'acconto per la parte eccedente (art.25, comma 1, L.n.133/1999).

Il requisito della iscrizione al CONI

Al riguardo, si richiama l'attenzione sulla circostanza che, affinché dette somme possano rientrare nella categoria dei "redditi diversi", è necessario che siano erogate dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'UNIRE, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche.
Sotto il profilo operativo, allo scopo di accertare in capo all'organismo sportivo la sussistenza delle predette finalità dilettantistiche è necessario verificarne l'iscrizione nel Registro delle Associazioni e delle Società sportive dilettantistiche, tenuto dal CONI e trasmesso annualmente all'Agenzia delle Entrate.

Si osserva difatti che, sulla base delle previsioni dell'articolo 7 del D.L. n.136/2004, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1 della Legge n.186/2004, "…il CONI è unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche…".
Allo stato, detto Registro è consultabile all'interno del portale istituzionale del CONI (www.coni.it).
Sulla necessità di tale requisito soggettivo non sembra vi siano dubbi.
Per il Tribunale di Torino (sent. 2832/2010) tale requisito è indispensabile, ma non basta da solo a fondare una eventuale esenzione contributiva.

Il concetto di arte e professione

Ciò posto si specifica che, al fine di agevolare la corretta applicazione dell'articolo 67, comma 1, lett. m) del D.P.R. n.917/1986, è opportuno puntualizzare che detta norma preclude l'inquadramento dei compensi tra i "redditi diversi" nell'ipotesi in cui gli stessi siano conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, ovvero in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.
Per quanto concerne l'esercizio di arti e professioni, si ricorda che, ai sensi del D.P.R. n.633/1972, s'intende come tale l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche.
Al riguardo, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.21/E del 1° marzo 2004, con riferimento ai redditi di lavoro autonomo, fa presente che "…l'art. 53, comma 1, del TUIR (già art. 49) riconduce in tale categoria reddituale i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni e intende per attività artistiche e professionali

l'esercizio, per professione abituale ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle che danno luogo a reddito d'impresa. In mancanza del requisito dell'abitualità le prestazioni di lavoro autonomo rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui al comma 1, lett. l) dell'art. 67 del TUIR".

Punto nodale è, quindi, quello della individuazione dell'attività professionale.

Per il tribunale di Milano (sent. 2118/12) basta che l'attività rientri in una delle categorie previste dal legislatore perché scatti l'imponibilità contributiva.

Viceversa, per il Tribunale di Bologna (sent. 9/14) basta svolgere attività sportiva dilettantistica ed essere iscritti al Coni per poter usufruire dell'esenzione contributiva prevista dal citato art. 67 TUIR.

Entrambe le decisioni, per versi diversi, sembrano eccessivamente semplicistiche e non risolutive.

Allo scopo di favorire la corretta applicazione della disciplina in oggetto, si evidenziano qui di seguito, gli indici che, con riferimento alla prassi amministrativa e agli orientamenti giurisprudenziali, connotano l'attività professionale come tale.

In linea generale, pare innanzitutto opportuno sottolineare che si configurano i presupposti per accedere alla nozione giuridica di reddito professionale laddove lo svolgimento dell'attività implichi il possesso di specifiche conoscenze tecnico-giuridiche connesse all'attività svolta. Sul piano concreto, si può parlare di reddito professionale laddove dall'esame dell'attività posta in essere emergano in via concorrente i seguenti indici:

1) l'attività, quantunque esercitata in via non esclusiva né preminente, si sviluppi con caratteristiche di abitualità. Il termine "abitualità" sta a delimitare un'attività caratterizzata da ripetitività, regolarità, stabilità e sistematicità di comportamenti; esso ha un

significato contrario a quello di "occasionalità" che, riferito ad un'attività, traduce i caratteri della contingenza, dell'eventualità, della secondarietà (cfr. Cass. Sez. III pen., 20 giugno 1988, n.1052);

2) la misura delle somme complessivamente percepite non abbia caratteristiche di marginalità. Al riguardo, si osserva come, anche alla luce della disciplina dettata dal legislatore fiscale in tema di fasce di reddito non assoggettate all'IRPEF (cd. no tax area, cfr. art.11, D.P.R. n.917/1986), la percezione, nell'arco dell'anno solare, di somme inferiori all'allora vigente limite in materia (per i lavoratori autonomi e liberi professionisti, pari 4.500 euro annui, oggi divenuti 7.500) costituisce ragionevolmente indice di marginalità dei compensi.

Il limite dei 4.500 euro annui veniva indicato dall'Enpals (ente all'epoca alla gestione dei lavoratori dello spettacolo) con riferimento a quello che al momento della emanazione delle disposizioni amministrative era il limite previsto dalla legge per la cd. no tax area.

Tuttavia, da allora l'ente previdenziale non ha inteso aggiornare tale limite, mentre alcuni giudici hanno ritenuto di aggiornarlo ancorando la marginalità dei compensi alla attuale cifra indicativa del limite della no tax area (7.500 euro anni), come il tribunale di Bologna nella sent. 367/2013.

Pare appena il caso di sottolineare che la professionalità ricorre anche se vi siano normali interruzioni nell'esercizio dell'attività. D'altro canto, attività professionale non significa attività esclusiva e neppure attività prevalente; la professionalità non è infatti incompatibile con il compimento di un singolo affare, in quanto lo stesso può implicare una molteplicità di atti tali da fare assumere all'attività carattere stabile.

Per il tribunale di Genova (sent. 1253/2014) il criterio discretivo

tra attività soggetta a contribuzione e attività non soggetta risiede nel carattere professionale dell'attività stessa.
In tale decisione il giudice ha ritenuto di mandare esenti da contribuzione i compensi, peraltro modesti, percepiti da soggetti la cui attività era meramente occasionale in quanto gli stessi svolgevano altri lavori con carattere di abitualità. Allo stesso tempo ha ritenuto di assoggettare a contribuzione i compensi di un istruttore di palestra laureato in scienze motorie e che svolgeva l'attività di istruttrice (unico lavoro svolto) anche per altre palestre, sul presupposto della natura professionale di tale attività.

Quindi, al fine di promuovere lo sport a tutti i livelli e, quindi, non solo a livello agonistico e/o olimpionico, il legislatore ha riconosciuto delle agevolazioni, non assoggettando né a contribuzione né a ritenute fiscali i compensi che qualunque organismo: associazioni, società, enti di promozione sportiva, UNIRE, etc., nel perseguimento delle finalità sportive dilettantistiche, riconosciute come tali dal CONI e dalle Federazioni Sportive Nazionali, avesse corrisposto agli istruttori ovvero al personale impiegato, purchè detti compensi fossero corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e, quindi, funzionali alla realizzazione ovvero alla rappresentazione di manifestazioni sportive.
Di conseguenza, tutte quelle strutture che si adoperano al fine di svolgere attività funzionali a manifestazioni sportive dilettantistiche, ai sensi dell'art.891, c.1, lett. m) del DPR n. 917/86 e dell'art.67, c.1,lett.m) del TUIR, possono usufruire delle suddette agevolazioni a due condizioni: la prima che l'attività sportiva dilettantistica sia riconosciuta come tale dal CONI e che si concluda con una rappresentazione sportiva, la seconda che gli organismi promotori dell'attività sportiva dilettantistica siano riconosciuti dal CONI.
Diversa è invece l'attività che ciascuno di noi, previo pagamento,

può svolgere in una palestra, dove prevale l'esigenza personale al mantenimento ovvero al miglioramento del proprio fisico e che non ha nulla a che vedere con la promozione sportiva a livello dilettantistico (v. sent. Trib. Torino 2832/2010, trib. Bologna 9/2014).

Per cui, fermo restando che il CONI è l'unico organismo abilitato ex lege alla certificazione dell'attività sportiva dilettantistica svolta dagli enti sportivi, in relazione al regime contributivo da applicare ai compensi per attività sportiva dilettantistica svolta da direttori tecnici, massaggiatori e istruttori, il Legislatore, con una norma di interpretazione autentica - art. 35, comma 5, del D.L. n. 207/2008, convertito dalla legge 27 febbraio 2009, n 14 - ha chiarito che le attività di formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica, svolte dagli istruttori sportivi, ricadono, in presenza degli altri presupposti previsti dalla legge, nella locuzione "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche"

Pertanto, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. m) del DPR n. 917/1986 -Testo Unico sulle Imposte dei Redditi - possono essere considerati redditi diversi, le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi corrisposti da Associazioni o Società Sportive Dilettantistiche iscritte nel Registro delle Associazioni e delle Società Sportive Dilettantistiche, tenuto dal CONI e trasmesso annualmente all'Agenzia delle Entrate.

Ne consegue che l'elemento distintivo ovvero condicio sine qua non ai fini dell'assoggettamento a contribuzione ENPALS è dato dal Provvedimento di riconoscimento del CONI alle Associazioni ovvero alle Società Sportive che le qualifichi Dilettantistiche.

Infatti, per ottenere il riconoscimento dello status di "associazione o società sportiva" e, soprattutto, per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, è necessaria l'iscrizione nell'apposito Registro Nazionale tenuto dal CONI.

Il Registro Nazionale tenuto dal CONI è lo strumento che il Consiglio Nazionale del CONI ha istituito per confermare definitivamente "il riconoscimento ai fini sportivi" alle associazioni/società sportive dilettantistiche, già affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate ed agli Enti di Promozione Sportiva.

Quindi per poter considerare "redditi diversi" dette somme, occorre necessariamente che la manifestazione sia a carattere dilettantistico - requisito oggettivo - e che i compensi siano corrisposti a dilettanti - requisito soggettivo. Ad esempio, non si possono considerare redditi diversi quelli corrisposti ad un arbitro dilettante quando dirige una gara professionistica, né i compensi corrisposti ad un'atleta professionista se partecipa ad un evento sportivo dilettantistico.

Ne consegue che se le attività svolte dagli associati sono per buona parte attività di tipo ginnico-sportivo queste devono essere assoggettate a contribuzione posto che la norma richiede per l'agevolazione contributiva anche che si tratti di attività sportive dilettantistiche.

Il richiamo alla natura dilettantistica dell'attività sportiva non può essere che privo di significato altrimenti il legislatore non avrebbe aggiunto nessuna specificazione alla locuzione base, vale a dire alla locuzione "attività sportiva".

Essendo stato fatto riferimento alle attività sportive dilettantistiche è evidente come non la prestazione, resa da ogni istruttore nell'ambito di attività ginnico-sportive di qualsiasi genere, risulti esente da contribuzione, ma come risulti esente da contribuzione solo un certo tipo di attività istruttiva.

Dovendo individuare due categorie distinte, e precisamente quella dell'espletamento di attività sportive e quella dell'espletamento di attività sportive dilettantistiche, non è consentito fare altro che

riconoscere la natura dilettantistica solo ad una struttura in cui l'attività sportiva sia finalizzata alla partecipazione a competizioni agonistiche sia pure svolte da soggetti non professionisti (trib. Torino n. 2832/2010).

In tale senso si è espresso anche il Tribunale di Milano che, con sent. 2430/2014, ha ritenuto professionale e quindi imponibile l'attività prestata da istruttori di palestra con competenze tecnico - professionali, svolta con continuità e stabile inserimento nell'organizzazione del committente e con la percezione di compensi la cui misura non riveste carattere di assoluta marginalità, sia pure nell'ambito della circoscrizione sotto la soglia degli euro 7.500,00 annui.

In definitiva per le attività professionali i compensi sono imponibili a prescindere dal relativo ammontare, mentre per le attività marginali e occasionali occorrerà individuare il limite oltre il quale scatta l'imponibilità a fini previdenziali, che per l'Inps al momento si ferma a euro 4.000 annui.

Ciò non esclude che in sede giudiziaria si possano individuare limiti più alti, visto che il legislatore sul punto è stato abbastanza generico e sfuggente, lasciando all'interprete un certo margine di elasticità.