

# **CONTRATTI DI SPONSORIZZAZIONE E PUBBLICITÀ.**

**"A"**

**PROFILI TRIBUTARI IN CAPO AL SOGGETTO  
*EROGANTE.***

**"B"**

**PROFILI TRIBUTARI IN CAPO ALL'ENTE  
SPORTIVO *RICEVENTE.***

1

**MR**  
"MILANO RACING"

**"A"**

**PROFILI TRIBUTARI IN  
CAPO AL SOGGETTO  
*EROGANTE.***

2

**MR**  
"MILANO RACING"

## Dal Diritto Tributario al Diritto Civile (un'eccezione)

- ❖ **Legge 27 dicembre 2002, n. 289, articolo 90, comma 8:** *"Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche [v. infra] e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" [rectius, ora art. 108, comma 2 primo inciso].*

### Sponsorizzazioni ed enti dilettantistici: profili tributari

## Dal Diritto Tributario al Diritto Civile (un'eccezione)

- ❖ **Art. 108, comma 2 primo inciso:** *"Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi".*

Segue ...

- ❖ **Ratio dell'agevolazione: il tetto normativo degli € 200.000,00= è teso ad evitare che il mecenatismo in ambito sportivo diventi uno strumento per evadere / eludere il Fisco.**
- ❖ Esempio: Tizio – facoltoso imprenditore - è Presidente di un Club Alfa costituito in forma di s.s.d. di cui è socio di maggioranza > finanzia – per il tramite dell'azienda di famiglia Beta la squadra per € 199.000,00=, conseguentemente deducendo integralmente la posta dal reddito d'impresa (e quindi ottenendo un guadagno fiscale non bilanciato dalla successiva imposizione del provento alla s.s.d.

5

MR  
"MILANO RACING"

Segue ...

- ❖ **Il Fisco non può – a fronte della norma di cui all'art. 90, comma 8, ult. cit. – disconoscere la natura pubblicitaria del provento e ciò a prescindere dall'inerenza del *quantum* erogato con il ritorno che la pubblicità è tesa a garantire (sinallagma del contratto).**

Affinché, una volta superato il tetto degli € 200.000,00=, ci possa essere deduzione, il provento deve essere effettivamente pubblicitario. *Ergo*

- ❖ **L'investimento effettuato deve essere CONGRUO rispetto al ritorno che la pubblicità è tesa a produrre (sinallagma).**

6

MR  
"MILANO RACING"

#### Ratio dell'art. 90, comma 8, della Legge n. 289/2002

- ❖ La *ratio* è **peculiare**: norma presuntiva che, non potendo considerarsi *norma sostanziale*, **ma meramente procedimentale**, incarnerebbe la natura di presunzione legale (*iuris tantum*).
- ❖ Se il provento erogato all'ente sportivo è inferiore agli € 200.000,00=, allora nessuno può disconoscerne, in capo al soggetto erogante, la natura di **spesa di pubblicità** > **integrale deducibilità** (art. 108 *cit.*).
- ❖ Se il provento erogato all'ente sportivo è superiore a tale importo, il Fisco è legittimato a disconoscere la sua natura di provento pubblicitario.
- ❖ **L'ente sportivo avrà pertanto l'onere di dimostrare in sede di contraddittorio preventivo (teoricamente preventivo all'accertamento) che sussistono tutti i requisiti per considerare pubblicitario il provento.**

7

MR  
STUDIO ASSOCIATO  
"RACCOMANDA" ASSOCIATI

- ❖ In realtà la norma di cui all'art. 90, comma 8, *ult. cit.* è una norma tecnicamente di agevolazione tributaria (una sorta di *finzione* giuridica) diversa dalla presunzione.
- ❖ Infatti, se si trattasse di una presunzione, una lettura costituzionalmente orientata dalla stessa impedirebbe all'interprete di poter ritenere che essa attui una inversione dell'onere della prova (*nel caso del superamento del tetto*).
- ❖ **Quindi, al superamento del tetto, il Fisco è legittimato ad operare il disconoscimento dovendo accollarsi il contribuente l'onere di dimostrare che il proprio provento è di pubblicità e ciò in quanto permane in capo al contribuente stesso un generale dovere di provare l'inerenza delle proprie poste di bilancio rispetto ai contratti cui esse si riferiscono.**

8

MR  
STUDIO ASSOCIATO  
"RACCOMANDA" ASSOCIATI



❖ **Una simile inversione dell'onere della prova sarebbe quindi del tutto illegittima se la norma di cui all'art. 90 fosse effettivamente presuntiva.**

❖ **Così non è perché si tratta di una mera agevolazione fiscale, riequilibrata proprio dalla possibilità di effettuare il disconoscimento al superamento del tetto in questione.**

❖ Problema molto sentito quando le spese di rappresentanza – nel cui *genus* normativo vanno ricondotte le **spese di sponsorizzazione** – non erano integralmente deducibili.

❖ Oggi anche le spese di rappresentanza possono comunque essere dedotte in questi termini, e ciò ai sensi e per gli effetti di cui al Decreto ministeriale 19 novembre 2008.

❖ Pertanto la necessità di poter rientrare a fini agevolativi nel limite normativo ha perso in parte di importanza.

❖ “*In parte*” perché, comunque, rimane che, per dedurre la spesa, si deve dimostrare che essa sia di pubblicità e quindi si deve provare:

1. La congruità dell’investimento pubblicitario rispetto al ritorno che l’azienda vi ritrae;
2. Il rispetto della disciplina prevista dal Decreto ministeriale in questione.

## Pubblicità e sponsorizzazione

- ❖ Diverso metodo di comunicazione.
- ❖ La **pubblicità** tende a privilegiare la “*creazione delle vendite*” del prodotto identificato dal marchio divulgato, mentre la **sponsorizzazione** costituisce uno dei principali strumenti per creare “*condizioni più favorevoli*” per la vendita del prodotto.
- ❖ La manifestazione sportiva “*media*” atipico attraverso il quale il messaggio viene divulgato .

*Segue ...*

❖ "Si ha **pubblicità**, in relazione ad un evento sportivo, se tra l'attività promozionale e lo stesso evento c'è un **rapporto di occasionalità**, mentre si ha **sponsorizzazione** quando sussiste, tra gli elementi di cui sopra, uno specifico **abbinamento**".

❖ (Cfr. Cassazione Civile, n. 428/1996; Risoluzione Min. Finanze. n. 137/1999; Tribunale di Bologna, Sentenza n. 2181/1998).

### **Esempi**

- ❖ Cartellonistica > sempre inserita nel palasport e quindi visibile a prescindere dall'avvenimento.
- ❖ Logo dell'impresa che paga la sponsorizzazione stampato sulle magliette e associato al logo della squadra > è l'evento sportivo che costituisce il veicolo del messaggio. In assenza dell'evento non c'è veicolo e nemmeno sponsorizzazione.

## **"B"**

# **PROFILI TRIBUTARI IN CAPO AL SOGGETTO PERCIPIENTE.**

15

**MR**  
STUDIO ASSOCIATO  
"RICERCA E INNOVAZIONE"

- ❖ **IRES** imposizione ordinaria quali proventi di natura commerciale (sia pubblicità sia sponsorizzazioni – **impossibilità di applicare l'art. 148, comma 3, visto il tenore del successivo comma quarto**) – coefficienti di cui all'art. 145 del TUIR, salvo opzione regime forfetario ex Legge n. 398/91 (coefficiente redditività 3%).

16

**MR**  
STUDIO ASSOCIATO  
"RICERCA E INNOVAZIONE"



- ❖ IVA per l'ente sportivo – fermo il requisito dell'abitudine – la sponsorizzazione (o contratto pubblicità) configura "operazione imponibile" ex art. 4, 5° comma, del D.P.R. 27 ottobre 1972, n. 633 – Applicabilità aliquota ordinaria 20 % e regime detrazione ex art. 19 del D.P.R. n. 633/72 (contabilità ordinaria e/o semplificata).
- ❖ Regime forfetario ex Legge 16 dicembre 1991, n. 398: non ci sono obblighi dichiarativi – versamento trimestrale – detrazione forfetaria Iva: 50% proventi di pubblicità (ulteriore convenienza) – 10% proventi di sponsorizzazioni.

- ❖ In sintesi: **la fattura va fatta sempre e comunque ed in termini analoghi sia che l'ente sia o meno in 398.**
- ❖ Se il soggetto è *in 398*: es. > incassa € 100 + € 20 di IVA, *dell'incassato IVA* (20) è tenuto a versare all'Erario il 90 %, quindi 18. I 2 in aggiunta rimangono all'ente come sopravvenienza attiva e non costituisce reddito.
- ❖ Se il soggetto non è *in 398*: la regola è quella ordinaria.

**Legge 27 dicembre 2002, n. 289, articolo 90, comma 11-bis:** *"Per i soggetti di cui al comma 1 la pubblicità, in qualunque modo realizzata negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti, è da considerarsi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, in rapporto di occasionalità rispetto all'evento sportivo direttamente organizzato".*

Importante ulteriore delucidazione sul punto arriva dalla **nota del giorno 3 aprile 2007 prot. 1576/06** dell'Ufficio federalismo fiscale del Ministero dell'Economia e delle Finanze. In risposta ad un quesito formulato vengono forniti due indicazioni di grande rilievo. Infatti, individuando la *ratio* della norma nel proposito di agevolare ogni forma di pubblicità, in qualunque modo realizzata, dai soggetti che utilizzano impianti di **modeste** dimensioni per lo svolgimento di manifestazioni sportive dilettantistiche, viene previsto espressamente che: **"l'esenzione in parola deve essere accordata anche nell'ipotesi in cui vengono esposti messaggi pubblicitari che non riguardino specificatamente le società sportive utilizzatrici degli impianti sportivi ma soggetti terzi"**.

L'Amministrazione finanziaria, inoltre, ha ritenuto: *"riguardo, poi, alla visibilità che tali messaggi possono avere anche all'esterno degli impianti sportivi in cui vengono esposti, va precisato che, ai fini del riconoscimento dell'esenzione, è sufficiente che i messaggi pubblicitari siano esposti **sulle strutture interne** dell'impianto sportivo, **essendo ininfluente la loro eventuale visibilità anche all'esterno dell'impianto stesso**".*

- ❖ Tale speciale forma di esclusione faceva riferimento all'imposta – oggi abrogata – sugli spettacoli.
- ❖ L'abrogazione in questione intervenne a mente del Decreto Legislativo 26 febbraio 1999, n. 60 *"Istituzione dell'imposta sugli intrattenimenti, in attuazione della Legge 3 agosto 1998, n. 288 [...]"*.
- ❖ Il riferimento normativo, pertanto, oltre a non essere più valido, è anche foriero di incomprensioni in quanto l'agevolazione recata dalla norma *de qua* fa riferimento alla pubblicità posta in essere dall'ente sportivo e quindi non è direttamente riferibile all'imposta sugli intrattenimenti che pure ha abrogato il citato D.P.R. n. 640.

❖ **Non si comprende però per quale ragione il soggetto sportivo che effettui pubblicità all'interno di un palasport sia privilegiato rispetto a quello che, per la natura dell'attività posta in essere, non utilizzi un impianto chiuso ma solo spazi aperti.**

❖ Nemmeno si comprende la ragione per cui se l'associazione sportiva utilizzi un impianto con più di tremila posti, pensato per ospitare ad esempio la squadra cittadina, e quindi in regime di convenzione con l'Ente locale di competenza, la pubblicità ivi effettuata possa essere imponibile.

## **CENNI SULLA DISCIPLINA DEL RAPPORTO DI LAVORO E OBBLIGHI FISCALI E PREVIDENZIALI.**

Ancona – 10 aprile 2010  
Dott. Francesco Scrivano



## **PROFILI FISCALI.**

25

**LE PRESTAZIONI IN FAVORE DI UN ENTE  
SPORTIVO DILETTANTISTICO POSSONO  
ESSERE**



**A titolo gratuito**



**A titolo retribuito**

26



## PRESTAZIONI A TITOLO GRATUITO

- 1) Motivazione (*gratia vel benevolentia causae*) da acquisire.
- 2) **Nessun obbligo fiscale.**
- 3) **Nessun obbligo previdenziale.**
- 4) Copertura assicurativa come tesserati (Art. 51 L. n. 289/02), per morte ed invalidità permanente.
- 5) Possibile riconoscere unicamente il rimborso delle spese vive effettivamente sostenute.

## DICHIARAZIONE VOLONTARIO

Al Consiglio Direttivo  
Dell'Associazione \_\_\_\_\_

Il sottoscritto \_\_\_\_\_  
socio dell'associazione \_\_\_\_\_

**Dichiara**

**Di non percepire alcun compenso per la partecipazione all'attività (o manifestazioni a cui sarà invitato) dell'Associazione.**

Dichiara inoltre di svolgere l'attività in modo del tutto volontaria e gratuita senza alcun vincolo di subordinazione nei riguardi dell'Associazione. Al sottoscritto saranno rimborsate unicamente le spese sostenute e autorizzate (viaggio, soggiorno, vitto) con presentazione di idonea documentazione. Il sottoscritto esonera da ogni responsabilità l'Associazione nello svolgimento dell'attività di cui sopra.

In fede  
\_\_\_\_\_  
(il socio)

Luogo, li \_\_\_\_\_

## SPORTIVI PROFESSIONISTI E ADDETTI AGLI IMPIANTI SPORTIVI – CHIARIMENTI.

- «[...] Il lavoro gratuito è ammissibile solo nel caso in cui sia concretamente rinvenibile uno specifico interesse del lavoratore, quale potrebbe essere uno stage aziendale oppure ragioni **di ordine affettivo o spirituale** (ad esempio il lavoro dei religiosi in favore dell'ordine di appartenenza) o ancora l'attività di volontariato di cui alla L. n. 266/91 e cioè l'attività prestata in modo personale, spontanea e gratuita **tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà**».
- Sul punto la giurisprudenza tende a **presumere** l'esistenza del lavoro subordinato tipico, ovvero a titolo oneroso, con l'applicabilità della relativa disciplina, stabilendo inoltre che la prova della gratuità è a carico di chi afferma la circostanza.
- Pertanto, in assenza di documentazione probatoria, la prestazione va assoggettata a contribuzione, applicando il minimale di legge o, se più favorevole, il minimo previsto dal contratto collettivo di lavoro.

## PRESTAZIONE RETRIBUITA



Costituisce rapporto  
di lavoro  
subordinato  
(ex art. 2094 C.c.)



Costituisce  
rapporto di lavoro  
autonomo  
(ex art. 2222 C.c.)

## LAVORO AUTONOMO O SUBORDINATO: DEFINIZIONI.

### Ex art. 2222 C.c.

- ✓ **Lavoro autonomo:** *Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente [...].*

### Ex art. 2094 C.c.

- ✓ **Lavoro subordinato:** *E' prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore.*

## PRESTAZIONI DI LAVORO SUBORDINATO

- 1) Problema C.C.N.L. da applicare (**Federazione impianti sportivi – Confcommercio**).
- 2) Mera **messa a disposizione** di forza lavoro (INDICI DI SUBORDINAZIONE – QUESTIONE "SUBORDINAZIONE").
- 3) Ente previdenziale di riferimento (Enpals).

## LA PRESTAZIONE RETRIBUITA DI ATLETI E TECNICI

Legge 80/86 Legge 133/99	Rimborsi forfettari di spesa Indennità di trasferta
Legge 342/00 attività	Compenso nell'esercizio diretto di dilettantistica
D. Lgs 242/99	Diritto di voto ad atleti e tecnici

La prestazione retribuita di atleti e tecnici diventa controprestazione e perde la natura consociativa

## NATURA ASSOCIATIVA (Cass. Civile, Sent. 12 maggio 2009, n. 10867)

*"E deve ritenersi altresì l'inapplicabilità nei confronti dello stesso della normativa lavoristica in tema di rapporto di lavoro subordinato, stante l'esistenza di un rapporto associativo dell'arbitro di calcio, in quanto tesserato con la F.I.G.C. e facente quindi parte dell'A.I.A., di talchè le prestazioni svolte dallo stesso, a prescindere dalla gravosità degli impegni e della presenza di una remunerazione, integrano adempimento del patto associativo per l'esercizio in comune dell'attività sportiva. A meno che l'attività svolta esuli dal contenuto dell'oggetto sociale nel qual caso può ritenersi, per come detto, l'esistenza (o anche la coesistenza) di un rapporto di lavoro subordinato, in relazione a tale diversa attività, sulla base di un accertamento di fatto demandato al giudice di merito e non sindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato".*



## LA DISCIPLINA DEI COMPENSI AGEVOLATI DEGLI ATLETI

### SVILUPPO NORMATIVO

Legge n. 133/1999  
(art. 25)

Regolamento  
attuativo  
dell'art. 25

Legge n. 342/2000

prima definizione di  
"compenso" agli  
sportivi dilettanti

piena attuazione  
alla L. 133/99

modifica la  
disciplina  
introdotta con L.  
133/99

Effetto 01 gennaio 2000

Colloca la disciplina dei compensi tra i "redditi diversi" nel TUIR  
(art. 67 definizione e art. 69 trattamento fiscale)

## ART. 67 1° COMMA LETT. M) TUIR

Sono redditi diversi se **non** costituiscono redditi conseguiti nell'esercizio di arti o professioni né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

*"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, ... dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che sia **da essi riconosciuto**".*



#### ART. 69 2° COMMA TUIR

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 € 7.500.**

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.

#### INQUADRAMENTO DELLA PRESTAZIONE SOTTO IL PROFILO LAVORISTICO

**Art. 2094 – Prestazione di lavoro subordinato**

**Art. 2222 – Prestazione di lavoro autonomo**

La prestazione sportiva dilettantistica è una forma di lavoro tipizzato? Se così non fosse?

**Qual è la causa di questo contratto?**

**Art. 1343 c.c.:** La causa è illecita quando è contraria a norme imperative all'ordine pubblico e al buoncostume

**Art. 1344 c.c.:** Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa

## ART. 38 COSTITUZIONE COMMA II

**"I lavoratori hanno diritto che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità, vecchiaia".**

**Gli sportivi dilettanti non hanno queste tutele, quindi, non sono lavoratori. Se così fosse, allora, qual è la causa e l'oggetto della loro prestazione?**

**Art. 1345 c.c.:** "Il contratto è illecito quando le parti si sono determinate a concluderlo esclusivamente per un motivo illecito comune ad entrambe.

**Art. 1346 c.c.:** L'oggetto del contratto deve essere possibile, lecito, determinato e determinabile.

## PRESTAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE – ART. 67, COMMA 1 – LETT. M), D.P.R. 22 DICEMBRE 1986

✓ Caratteristiche dell'attività svolta:

affinché i redditi erogati possano essere considerati *diversi* – e godere conseguentemente del relativo trattamento di favore (assenza di ritenuta in capo all'erogante ed esenzione in capo al percettore fino ad € 7.500,00 ) - è necessario che essi siano erogati per prestazioni che costituiscono **esercizio diretto di attività sportiva**.

✓ I potenziali percettori:

- inizialmente la **prassi**, interpretando il dato normativo, riteneva che, **oltre agli atleti** - fiscalmente italiani e stranieri -, potessero accedere a tale trattamento **anche altri soggetti la cui attività fosse indispensabile e/o funzionale alla realizzazione della manifestazione sportiva**;
- oggi, sulla base di un'interpretazione autentica della norma (art. 35, comma 5, D. L. 30 dicembre 2008, n. 207, cd. *milleproroghe*), rientrano di diritto nella categoria di soggetti che possono godere dell'agevolazione anche coloro che svolgono **attività di formazione, insegnamento, assistenza e preparazione**.

**ART. 90 Legge 289/2002, comma 3:**

a) all'articolo 81 (ora 67), comma 1 lettera m) del TUIR è aggiunto il seguente periodo:

*"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".*

- ❖ Rappresentano **qualcosa di terzo** rispetto alle prestazioni sportive dilettantistiche? E rispetto alle prestazioni occasionali?
- ❖ **Punto di vista civilistico: certamente sì**, non trattandosi né di prestazioni occasionali, **e non avendo la co. co. co. amministrativa nulla a che vedere con lo svolgimento di un'attività tecnicamente (atleti) o normativamente sportiva** (D. L. 30 dicembre 2008, n. 207, cd. *Milleproroghe*).
- ❖ **Punto di vista squisitamente tributario**: i redditi percepiti dai collaboratori amministrativo-gestionali sono disciplinati **comunque** dall'art. 67, lett. m), del TUIR, ma **rimangono** co. co. co. ai fini della comunicazione preventiva del contratto ai Centri per l'impiego e all'iscrizione nel Libro Unico del lavoro.
- ❖ Si è visto che c'è stato un ampliamento dei soggetti che possono svolgere prestazioni sportive dilettantistiche (art. 35, D. L. n. 207 *cit.*):
  - a ciò corrisponde l'evidente necessità – fosse solo per **esigenze di simmetria** - di **interpretare con maggior rigore** la seconda parte della lettera m) dell'art. 67: limitazione dell'inquadramento del di co. co. co. amministrativo-gestionale a quei **soli** casi in cui **il soggetto svolge attività di carattere segretariale afferente all'ente sportivo**.



## PRESTAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

- ✓ La platea dei soggetti che potevano porre in essere prestazioni sportive dilettantistiche è stata **ampliata** dal D. L. n. 207/2008, cd. *Milleproroghe*, sdrammatizzando conseguentemente la questione tesa ad individuare i soggetti che potessero accedere al regime della co. co. co. amministrativo-gestionali;
- ✓ **ampliamento della categoria dei prestatori d'opera sportiva dilettantistica, e conseguente contrazione, legalmente corretta, dei co. co. co.:**
  - è ancora necessario, per potersi parlare di redditi diversi, che l'attività svolta dai soggetti di cui alla prima parte della lett. m) dell'art. 67 del TUIR sia posta in essere in modo **NON professionale**;
  - tali attività, in altre parole, **non devono dar luogo a redditi di lavoro autonomo o subordinato, e neanche possono esser poste in essere nell'esercizio di imprese commerciali** (redditi d'impresa).

43



## QUESTIONI TIPOLOGICHE

**Come va inteso il requisito della non professionalità dell'attività svolta dai soggetti che ora possono *ex lege* svolgere attività sportiva dilettantistica?**

- ❖ Criterio discrezionale: **manca la professionalità tutte le volte che l'attività viene posta in essere da un soggetto il quale non sfrutta le abilità tecnico-giuridiche sue proprie, utilizzate abitualmente nello svolgimento della propria attività / mestiere.**

44



### ... i massaggiatori ed i medici

- ✓ Oltre al caso dei giudici di gara, allenatori, formatori, insegnanti, v'è il caso – a sé stante – dei **massaggiatori**.
- ✓ Essi non sono direttamente funzionali allo svolgimento delle manifestazioni, pertanto, se non sono assunti come lavoratori dipendenti ovvero se non prestano la relativa attività come professionisti, non potranno rientrare nel novero dei prestatori ex art. 67 let. m) TUIR.
- ✓ Così, Pretura Venezia, 22 luglio 1998.
- ✓ Sarà attuata una riqualificazione dei redditi erogati come autonomi ovvero subordinati, a seconda del caso di specie di volta in volta apprezzabile.
- ✓ Difficile poter sostenere che un massaggiatore professionista eserciti la propria attività in modo occasionale ...
- ✓ Similmente accade per i medici, che non posso che considerarsi professionisti.

### Attività di formazione.

- ❖ Può considerarsi esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica?
  - Art. 90, comma 18, lett. b), Fin. 2003: si intuisce che l'attività didattica sia già di per sé ("compresa") attività sportiva dilettantistica;
  - chi forma gli operatori dell'associazione e/o società, allora, svolge attività sportiva dilettantistica?
  - es. della formazione di figure che devono possedere una specifica abilitazione (ottenibile solo frequentando un corso e sostenendo un esame) per sedere in panchina, arbitrare etc.;
  - se l'attività di formazione-didattica è attività sportiva, fare formazione sarebbe attività sportiva;
  - soccorre il criterio discrezionale di cui sopra: **è opportuno considerare il singolo caso di specie onde attentamente reperire se lo svolgimento dell'attività di didattica non rientra nell'attività professionale ORDINARIA del soggetto che la pone in essere**
    - > in tal caso il compenso erogato sarà compenso per prestazioni professionali di lavoro autonomo, diversamente, sarà un compenso avvinco dall'art. 67 m) TUIR.



## ed infine, le CO.CO.CO delle Federazioni

- ✓ Si riteneva, senza alcuna possibilità di equivoco, che i compensi erogati dalla Federazione d'appartenenza a soggetti svolgenti funzioni *latu sensu* amministrativo-gestionali non potessero essere avvinati dal regime agevolato di cui all'art. 67 let. m) TUIR.
- ✓ Così la Risoluzione n. 74/2003, sulla base di un'interpretazione rigorosa e all'epoca corretta dell'art. 67 let. m): caso dei compensi e gettoni di presenza erogati a fronte di rapporti di co. co. co.
- ✓ Oggi, tuttavia, l'art. 35, comma 6, D. L. n. 207 *cit.* – vigente – ha esteso anche alle Federazioni la possibilità di assumere co. co. co., i cui compensi, pertanto, verranno ricondotti alla disciplina di cui all'art. 67 let. m).
- ✓ Il contenuto della risoluzione citata deve intendersi superato.

## TRATTAMENTO TRIBUTARIO

- ❖ Compensi erogati ai prestatori d'opera sportiva dilettantistica ed ai co. co. co. amministrativo-gestionali.
- ❖ Art. 69,2° co.: «*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 7.500 euro [...] ».*
- ❖ Il sistema legale fa perno attorno al tetto degli € 7.500,00 annuali (per periodo d'imposta).
- ❖ L'**agevolazione** si comprende comparando la disciplina dei redditi diversi con quella dei redditi da lavoro dipendente: con riferimento a questi ultimi non si ha in capo al percettore nessuna fascia di esenzione (fermo le norme inderogabili sul minimo vitale), mentre il datore di lavoro è sempre obbligato ad effettuare la ritenuta a titolo d'imposta.
- Slide successiva per il dettaglio.

## ENTRO IL TETTO DEI 7.500,00 €

- ❖ I compensi percepiti sono del tutto esenti, non andando a costituire base imponibile in capo al percettore.
- ❖ Cfr. *infra* per gli obblighi di carattere formale e dichiarativo; resta che **i compensi percepiti per prestazioni sportive dilettantistiche entro il tetto degli € 7.500,00 sono del tutto esenti da IRPEF.**
- ❖ Sull'erogazione di tali somme **nemmeno esistono obblighi in capo ai soggetti eroganti**, che non devono effettuare alcuna ritenuta fiscale ad alcun titolo se, nel periodo d'imposta in essere, la somma dei compensi complessivamente erogati non ha superato il tetto in questione.

## SUPERAMENTO DEL TETTO

- ❖ Sulla parte imponibile che esorbita i € 7.500,00, bisogna far riferimento all'art. 25,1° co., L. 13 maggio 1999, n. 133, da ciò scaturendo un trattamento tributario diverso a seconda che i compensi erogati siano compresi fra gli € 7.500,00 e 28.158,00 ovvero superino anche tale seconda cifra.
- ❖ **Nel primo caso** - scaglione II: € 7.500,00 / 28.158,00 > ritenuta alla fonte a titolo d'imposta [23 % + 0,9 di addizionale regionale compartecipativa IRPEF];
- ❖ **Nel secondo caso** – scaglione III: sopra gli € 28.158,00 > l'ente sportivo avrà l'obbligo di operare una ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, sempre nella misura pari al 23 % + 0,9 %.

## SUPERAMENTO DEL TETTO

❖ Si comprende bene allora in cosa consista l'agevolazione, tanto per l'ente sportivo quanto per il percettore dei redditi così inquadrati:

■ **percettore**: tenuto indenne da obblighi dichiarativi, in assenza di altri redditi, fino al percepimento di € 28.128,54;

- inoltre, è **virtualmente** tenuto indenne dal pagamento di imposta fino al percepimento di somme rientranti in questa soglia-tetto, e ciò dal momento che la ritenuta è effettuata a titolo d'imposta;
- oltre la seconda soglia, la ritenuta sarà operata a titolo d'acconto, e pertanto le somme superiori agli € 28.158,00, oltre a dover sempre essere dichiarate in UNICO, sosteranno imposta sulla base delle tradizionali aliquote per scaglioni di redditi, ferme le detrazioni e deduzioni di Legge;
- **ai soli fini della determinazione dell'aliquota per scaglioni di reddito, la parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo**: l'aliquota applicabile, pertanto, sarà quella relativa allo scaglione di reddito corrispondente al totale delle somme comunque percepite, al netto della franchigia degli € 7.500,00.

■ **erogante**: anche in tal frangente si coglie il tenore dell'agevolazione, in quanto fino agli € 7.500,00 non v'è alcun obbligo di effettuare ritenute, mentre la ritenuta da operare fino allo scaglione successivo è comunque a titolo d'imposta, e pertanto viene *scalata* dal compenso dell'atleta.

## LA DISCIPLINA DEI COMPENSI AGEVOLATI AGLI ATLETI

### La tassazione ai fini IRPEF

Art. 25 L. 133/9

Compenso annuo Totale percepito	Aliquota irpef (primo scaglione irpef art. 11 tuir)	Add. regionale
Fino 7.500 €	Esenti	esenti
Da 7.500 € a 28.158,28 €	23% a titolo d'imposta	0,9% compartecipazione unica a livello nazionale
Oltre 28.158,28 €	23% a titolo d'acconto	0,9% compartecipazione unica a livello nazionale

- ❖ Il sostituto d'imposta, quando eroga i redditi, è tenuto a farsi rilasciare una dichiarazione dove si dice con chiarezza che il percettore non supera la somma di € 7.500,00=, perché diversamente si dovrebbe operare la ritenuta.
- ❖ Per evitare questi continui scambi documentali, l'ente può farsi rilasciare ad inizio anno fiscale una dichiarazione dove il prestatore d'opera dichiarar che lavora solo per l'ente in questione (che quindi sa quanto gli corrisponde).
- ❖ Se un soggetto fa più prestazioni per enti diversi, il limite dei 7.500,00= è unico, non si conteggia quindi per enti eroganti.
- ❖ Ad esempio: X paga 4000 euro e Y paga altri 4000 euro dopo > i 500 scontano la ritenuta > divisa in parti eguali fra i due soggetti eroganti.

## SUGLI OBBLIGHI DI DICHIARAZIONE

- ❖ *Obbligo di compilazione del modello Unico:*
  - *generalizzato*, quando le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi ed i compensi superino complessivamente la soglia degli € 28.158,28;
  - quando le somme, pur non superando il limite degli € 28.158,28, non costituiscono l'unico reddito del soggetto percipiente: in presenza di altri redditi, infatti, le somme corrisposte nell'esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica, assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, devono essere evidenziate in sede di dichiarazione dei redditi ai fini della determinazione dell'aliquota per scaglioni di reddito applicabile, ai sensi dell'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133, come modificato dall'art. 37 della citata L. n. 342 del 2000.



- ❖ *Non sono, invece, tenuti alla compilazione del Mod. UNICO: i soggetti che, nel periodo di imposta, hanno percepito esclusivamente le somme di cui all'art. 67, comma 1, lettera m), TUIR, ricomprese: nella fascia esente, ovvero nella fascia di reddito assoggettata a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, nell'ipotesi in cui le predette somme costituiscano l'unico reddito del soggetto percipiente.*

- ❖ Ulteriore notazione.
- **Le società / associazioni sportive che erogano i redditi diversi sono sempre e comunque tenute a presentare la dichiarazione del sostituto d'imposta, anche nel caso di erogazioni di redditi inferiori ai 7.500,00 annui;**
- vi è pertanto un **obbligo generale e generalizzato di certificazione** delle ritenute operate al soggetto che le subisce.



## I RIMBORSI SPESE

- ❖ Seconda parte dell'art. 69, comma 2, TUIR: "[...] *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*".
- ❖ Sono comunque esclusi da tassazione i rimborsi di spese documentate relative al vitto, alloggio, viaggio, trasporto, purché si tratti di prestazioni sportive dilettantistiche, svolte dagli atleti e dai soggetti di cui sopra FUORI dal territorio comunale.
- ❖ Problematica, IVA: **l'IVA assolta dallo sportivo o dal tecnico deve essere rimborsata, ma non può essere recuperata = evidente lesione del diritto a poter comunque detrarre un'imposta assolta** > profili di incostituzionalità del sistema ?

## LA DISCIPLINA DEI COMPENSI AGEVOLATI AGLI ATLETI

### TRATTAMENTO FISCALE DEI RIMBORSI

**Sono ESCLUSI  
Dalla formazione del reddito  
I rimborsi spese analitici per**

**Vitto**

**Alloggio**

**Viaggio**

**Trasporto**

Se DOCUMENTATE:  
È necessario produrre  
Una nota spese

Se in occasione di prestazioni  
effettuate FUORI  
DAL TERRITORIO COMUNALE  
(residenza dello sportivo dilett.)

## LA RITENUTA ALLA FONTE RIFERITA AI PREMI

- ✓ Art. 30 D.P.R. n. 600/1973: « [...] *Gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli e le vincite derivanti dalla sorte, da giuochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, **sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte*** [...] ».
- ✓ I premi, assieme ai compensi, rientrano fra le erogazioni che lo sportivo dilettantistico e l'ente erogante possono considerare redditi diversi, soggetti al prelievo sotto forma di ritenuta a titolo d'imposta o d'acconto nei modi e nelle forme già esposti.

***Pertanto si deve ritenere che il premio, una volta scontata la ritenuta ut supra, non dovrà scontare una seconda aliquota sulla base del disposto dell'art. 30 D.P.R. 600 cit.***

## LA RITENUTA ALLA FONTE RIFERITA AI PREMI

- ✓ La versione attuale dell'art. 30 **esclude** alla radice ogni rischio di doppia imposizione reddituale, affermando a chiarissime battute che **la ritenuta può e deve essere solo una**: la ritenuta di cui all'art. 30 D.P.R. 600 *cit.* è sussidiaria rispetto alle altre.
- ✓ Si ritiene che, in caso di premi inferiori alla soglia degli € 7.500,00, **essi vadano comunque esenti da ogni forma di imposizione, a prescindere da un'interpretazione strettamente rigorosa del disposto di cui all'art. 30 cit.**, che sarebbe rassegnata in *malam partem* nei confronti del contribuente e quindi lesiva dei canoni dello Statuto.

### Il problema dei *fringe benefits*

- ✓ In aumento la tendenza di Aziende e comunque di soggetti economici a remunerare le prestazioni dei rispettivi collaboratori (in senso lato) con **emolumenti in natura**, complementari alla retribuzione principale;
- ✓ hanno una **funzione integrativa** del compenso, oltre ad una **funzione d'incentivo**.

#### **Il *fringe* NON ha nulla a che vedere con il rimborso spese,**

che, come visto, non costituisce mai reddito entrante e, pertanto, non intacca mai il limite degli €7.500,00.

- ✓ L'erogazione del *fringe* intacca al contrario il suddetto tetto, costituendo una forma remunerazione complementare, **applicabile anche in sede di reddito diverso** ( ), ma la cui percezione si conteggia ai fini del calcolo della base imponibile, previa valutazione del valore venale dell'emolumento stesso (come indicato dall'art. 9 TUIR).

### ... IL REGIME TRIBUTARIO DELLA CESSIONE DI IMMAGINE

- ✓ Per prassi oggi molti atleti dilettanti cedono alla Federazione d'appartenenza il DIRITTO A SFRUTTARE, verso corrispettivo, la relativa loro IMMAGINE.
- ✓ Tali corrispettivi, che l'atleta ritrae e che costituiscono un costo per la Federazione, nulla hanno che vedere con la disciplina agevolata di cui all'art. 67, let. m), la cui interpretazione è presidiata dal criterio di prudenza.
- ✓ I suddetti corrispettivi andranno ordinariamente contabilizzati, sia da parte dell'ente che dell'atleta, e risulteranno imponibili sulla base della disciplina ad essi ordinaria.
- ✓ Diversamente, si rischia di *annacquare* l'entrata da redditi diversi, provocando l'accertamento (beneficio potenziale stroncato dal costo del procedimento).

**I soggetti prestatori d'opera sportiva dilettantistica non vanno iscritti nel Libro Unico.**

- ✓Non si rinviene alcuna normativa *ad hoc* che imponga un loro inserimento;
- ✓l'inserimento non è contemplato nel vademecum del Governo.

**I soggetti co. co. co., invece, devono essere iscritti, e ciò sulla base delle chiare istruzioni contenute anche sul sito del Governo.**

**PROFILI PREVIDENZIALI.**



## ENPALS – CARATTERISTICHE

La gestione non si basa sull'inquadramento previdenziale del datore di lavoro, come anche per l'INPS, ma dei **lavoratori** che il legislatore individua autoritariamente come **beneficiari delle prestazioni previdenziali** prescindendo dalla natura subordinata o autonoma del rapporto di lavoro

65



## DOCUMENTO DI PROGRAMMAZIONE STRATEGICA DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA PER L'ANNO 2008

Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale  
Direzione Generale  
per l'Attività Ispettiva

ENPALS

INAIL

INPS

66



## ALIQUOTE CONTRIBUTIVE LAVORATO DELLO SPETTACOLO (E DELLO SPORT)

	Datore di lavoro Totale	Lavoratore	
Lavoratori iscritti all'ENPALS successivamente al 31.12.95 e privi di precedente anzianità contributiva in altre gestioni pensionistiche obbligatorie	23,81	9,19	<b>33,00</b>
Quota da versare all' <b>INPS</b> per prestazioni assicurative ed assistenziali di lavoro subordinato			<b>5,17</b>

## SITUAZIONE FINO AL 2000

**Fino al 2000** la disciplina dei compensi erogati agli sportivi dilettanti (prima L. n. 80/86 e poi art. 25, L. n. 133/99) prevedeva che **per la parte eccedente la fascia esente** (inizialmente £ 60.000 per ogni partecipazione a manifestazione sportiva, poi elevata a £ 90.000 - £ 6 milioni annui e poi, con L. n. 133/99 forfettizzata a £10 milioni), i compensi venissero inquadrati tra i proventi da **collaborazione coordinata e continuativa**.

**CIRCOLARE INPS  
N. 121 DEL 27 GIUGNO 2000**

«[...] conseguentemente, qualora le società in argomento, per la promozione della loro attività sportiva dilettantistica ricorrano anche a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, i compensi corrisposti dalla società, non costituendo reddito per il percipiente persona fisica fino ad un ammontare, per ciascuna prestazione autonomamente considerata di lire novantamila e fino all'importo complessivo annuo di lire sei milioni, non dovranno essere assoggettati alla contribuzione prevista per la gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, legge n. 335/1995. Viceversa, la quota parte dei compensi che eccede tali limiti ... costituendo per il percipiente reddito imponibile, si configura come **base imponibile anche ai fini della contribuzione previdenziale dovuta per i collaboratori coordinati e continuativi** ...» .

**CIRC. INPS N. 32 DEL 7 FEBBRAIO 2001**

- "... conseguentemente poiché la norma previdenziale, così come novellata dal terzo comma dell'articolo 34 della citata legge 342/00, si riferisce esclusivamente ai redditi di cui all'articolo 47 comma 1 lettera c-bis del Tuir, **per i predetti emolumenti non è più configurabile l'imposizione dei contributi dovuti alla Gestione separata.** In relazione quanto precede devono ritenersi superate le istruzioni impartite con circolare 27 giugno 2000, n. 121. Sebbene il nuovo inquadramento dei predetti compensi decorra dal primo gennaio 2000 (art. 37 comma quarto) si precisa che non possono essere rimborsati contributi previdenziali eventualmente corrisposti nell'anno 2000 in attuazione della previgente normativa".
- Il **2 maggio 2001** anche l'**Inail**, adducendo le stesse motivazioni dell'Inps, con propria comunicazione della Direzione Centrale Rischi si allineò al principio che tali compensi, non costituendo più attività parasubordinata, non potevano più essere soggetti non solo al contributo previdenziale, ma anche a quello assicurativo.

- Il **comma 3 dell'articolo 90 della L. n. 289/02** estese poi la disciplina anche ai collaboratori coordinati e continuativi a carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale che operavano in favore sempre di società e associazioni sportive dilettantistiche.
- Anche in questo caso l'**Inps**, con propria **circolare n. 42 del 26 febbraio 2003**, non poté far altro di confermare che: *«[...] la nuova configurazione di tali redditi, non rientranti nell'ambito dell'articolo 47 comma primo lettera c-bis) del Tuir preclude la possibilità di imporre i contributi previdenziali della Gestione separata alle società e associazioni sportive dilettantistiche per i rapporti di collaborazione di carattere amministrativo-gestionale».*

L'Agenzia delimita la disciplina dell' "**esercizio diretto di attività sportiva dilettantistiche**" a coloro che partecipano **DIRETTAMENTE** alla realizzazione di manifestazioni sportive con carattere dilettantistico e a coloro che "**operano sui campi di gioco**" (es. atleti dilettanti, allenatori, giudici di gara, cronometristi, commissari speciali che devono giudicarne l'operato, ecc..).



## Segue ...

L'interpretazione delle Entrate ha costituito la base che ha consentito all'ENPALS di rassegnare, in modo compiuto solo qualche anno più tardi, la propria tesi, relativa all'applicazione del regime di favore solo nel caso in cui vi fosse stretta connessione fra PRESTAZIONE SPORTIVA e la COMPETIZIONE in senso proprio.

**D.M. 15 MARZO 2005  
(G.U. 7.4.2005 N. 80)**

### ***"Adeguamento delle categorie dei lavoratori assicurati obbligatoriamente presso l'ENPALS".***

Il decreto ha aggiornato la platea delle professionalità assicurate presso questo Ente sulla scorta dell'evoluzione delle professionalità e delle forme di regolazione collettiva dei rapporti di lavoro nel settore.

Mentre prima si parlava solo di "**addetti agli impianti sportivi**", ora tra le categorie di lavoratori assicurati obbligatoriamente presso l'ENPALS ritroviamo: ...

20) **impiegati, operai, istruttori e addetti agli impianti** e circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale fitness, stadi, sferisteri, campi sportivi, autodromi;

22) **direttori tecnici, massaggiatori, istruttori e i dipendenti** delle società sportive ...

23) **atleti, allenatori, direttori tecnico-sportivi e preparatori atletici** delle società del calcio professionistico e delle società sportive professionistiche (**Fondo sportivi professionisti**)

**CIRCOLARE ENPALS  
N. 7 DEL 30-3-2006**

[...] per quanto concerne gli **istruttori** e gli **addetti** agli impianti e ai circoli sportivi, alla luce delle innovazioni introdotte dal D. M. 15 marzo 2005, l'obbligatorietà dell'iscrizione sussiste **a prescindere dalla natura giuridica subordinata o autonoma** del rapporto di lavoro.

*... pertanto dall'entrata in vigore del predetto decreto, una serie di nuove figure professionali del settore dello spettacolo e dello sport (**anche non professionistico**) è obbligatoriamente assicurata all'ENPALS. Tra queste si ricordano:*

- **Istruttori** presso impianti e circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale fitness, stadi, sferisteri, campi sportivi autodromi (rapporto di lavoro subordinato, parasubordinato o autonomo).
- Direttori tecnici, massaggiatori, istruttori presso le società sportive (rapporto di lavoro subordinato, parasubordinato o autonomo).

- Per erogare compensi da "prestazione sportiva dilettantistica" le società devono essere iscritte al **Registro CONI** delle associazioni e società sportive dilettantistiche;
- rientrano nell'esenzione da contributo previdenziale solo gli sportivi dilettanti che **non** svolgono tale attività **nell'esercizio di arte o professione** (cfr. anche sopra).

- Costituisce **esercizio di arte o professione** l'esercizio, per professione **abituale** ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche.
- 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.



### **Requisiti di professionalità**

- 1) L'attività deve avere caratteristiche di **abitualità** (*"intendendosi come tale un'attività caratterizzata da ripetitività, regolarità, stabilità e sistematicità di comportamenti"*).
- 2) *"La misura delle somme complessivamente percepite non abbia caratteristiche di **marginalità**"* – come indice di marginalità dei compensi si può dare come indicatore la *no tax area* dei professionisti fissata attualmente in un importo pari a € 4.500



In tema di contribuzioni previdenziali e in relazione ad eventuali contestazioni da parte dell'ENPLAS, è utile tenere presente che, in base alle disposizioni recate dalla legge 8 agosto 1995, n. 355 [...] all'articolo 2 comma 29, è da ritenersi principio generale in materia che il contributo **"è applicato sul reddito delle attività determinato con gli stessi criteri stabiliti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche quale risulta dalla relativa dichiarazione annuale dei redditi e dagli accertamenti definitivi"**. Pertanto nessun altro soggetto, al di fuori dell'amministrazione finanziaria, può qualificare diversamente i redditi in questione.

«[...] Si invitano gli enti in indirizzo a provvedere ad informare le associazioni affiliate dei suddetti adempimenti e sull'ambito di applicazione delle norme in questione, in particolare per quanto riguarda la **non assoggettabilità** a contribuzione ENPALS dei compensi corrisposti dalle società e associazioni sportive dilettantistiche qualificati dalla vigente legislazione quali *"redditi diversi"* (*"diversi"* cioè per stessa definizione normativa dai redditi di lavoro subordinato o autonomo) come riconosciuto dallo stesso ENPALS nella circolare sopra richiamata (n. 13 del 7 agosto 2006)».

**POSIZIONE CONI (circ. 19/12/06)**

In relazione ai compensi erogati da associazioni e società sportive dilettantistiche ai propri **istruttori**, essendo questi inquadrati fiscalmente come "redditi diversi", **non** è dovuta contribuzione previdenziale ENPALS.

**POSIZIONE ENPALS (circ. n. 13 - 7/08/06)**

Non tutti i compensi erogati agli **istruttori** possono essere inquadrati come redditi diversi pertanto:

- a) L'istruttore **non** svolge questa attività come **attività principale**: compenso inquadrato tra i **redditi diversi** e non assoggettato a contributo ENPALS
- b) L'istruttore svolge questa attività come **attività principale**: compenso inquadrato come **reddito di lavoro** autonomo o subordinato e come tale assoggettabile a contributo previdenziale ENPALS

**ART. 35, COMMA 5 DECRETO C.D. MILLEPROROGHE (L. N. 14/2009, CONV. D. L. N. 207/2008)**

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 sportiva dilettantistica.

E' noto, infatti, a tal riguardo che, con la disposizione di carattere interpretativo recata dall'art.35, comma 5, del d.l. 30 Dicembre 2008, n. 207, convertito dalla legge 27 Febbraio 2009, n. 14, è stato puntualizzato che nelle parole "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, contenute nell'art. 67, comma 1, lett. M), del TUIR, sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza sportiva dilettantistica.

Vale aggiungere, poi, che, in totale sintonia con la norma appena richiamata, il decreto 16 Aprile 2009, adottato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze ai sensi dell'art. 63-bis del d.l. n. 11/2008, convertito dalla legge n. 133/2008, per la destinazione del 5 per mille dell'IRPEF in favore delle associazioni sportive dilettantistiche, ha riconosciuto applicabile il detto beneficio a quei sodalizi in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI che svolgono anche attività "di avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni, o nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali, o familiari.



## CIRCOLARE ENPALS N° 18 DEL 9/11/2009

... In proposito si precisa che – anche sulla scorta dei chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali in ordine alla corretta interpretazione del citato art. 35, comma 5 – per la connotazione della nozione di “esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche”, di cui all’art. 67, comma 1, lett. M), del T.U.I.R., non assume alcuna rilevanza la circostanza che le attività medesime siano svolte nell’ambito di manifestazioni sportive ovvero siano a queste ultime funzionali. In linea con quanto precisato nell’ambito della citata novella legislativa, rientra, pertanto, nella predetta nozione qualsiasi attività di formazione, didattica, preparazione ed assistenza svolta nell’ambito dell’attività sportiva dilettantistica.

Si ricorda, infine, che il CONI è l’organismo abilitato dalla legge alla certificazione della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche.

Gli Uffici dell’Ente avranno cura di adottare le determinazioni e le iniziative conseguenti in relazione agli accertamenti, nonché al contenzioso in sede amministrativa o giudiziale, in corso.

87

**MR**  
MINISTERO DEL LAVORO,  
DELLA SALUTE E DELLE POLITICHE SOCIALI

## Continuano gli accertamenti ENPALS

*“... Dalla lettera della norma appare chiaramente che, affinché le somme in considerazione (compensi, premi ecc.) possano essere annoverate nella categoria reddituale dei “redditi diversi”, è necessario che concorrano alcuni requisiti, in assenza dei quali viene meno il regime agevolato e si conferma l’applicazione del normale regime contributivo:*

*a) le somme devono essere erogate dal CONI, dalle Federazioni Sportive Nazionali, dall’UNIRE, dagli enti di promozione sportiva e da qualsiasi organismo che persegua finalità sportive dilettantistiche (requisito soggettivo);*

*b) Le somme di cui si tratta devono essere corrisposte nell’esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche (requisito oggettivo).*

*In ordine al requisito soggettivo, esso deve ritenersi soddisfatto con l’iscrizione in un apposito registro tenuto dal CONI, unico organismo deputato alla certificazione della effettiva attività sportiva svolta dalle società e associazioni sportive dilettantistiche*

88

**MR**  
MINISTERO DEL LAVORO,  
DELLA SALUTE E DELLE POLITICHE SOCIALI



## Continuano gli accertamenti ENPALS

*In relazione al requisito oggettivo, l'ENPALS, con la circolare n. 18 del 9/11/2009, ha precisato che nella nozione di "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" rientra qualsiasi attività di formazione, didattica, preparazione ed assistenza svolta nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica.*

**In ogni modo, per una corretta applicazione dell'art. 67, comma 1, lettera m) del d.p.r. n. 917/86 è fondamentale focalizzare che tale norma, espressamente, 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 in qualità di lavoratore dipendente.**

*Per quanto concerne l'esercizio di arti e professioni, ai sensi dell'art. 5 del d.p.r. n. 633/72, s'intende come tale l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche."*

## Continuano gli accertamenti ENPALS

*Con riferimento ai redditi di lavoro autonomo l'Agenzia delle Entrate fa presente che "... l'art. 53, comma 1, del TUIR (già 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 ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse di quelle che danno luogo a reddito d'impresa. In mancanza del requisito dell'abitudine le prestazioni di lavoro autonomo rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui al comma 1, lettera 1, dell'art. 67 del TUIR" (Risoluzione n. 21/E del 1/3/2004)....*

## Continuano gli accertamenti ENPALS

*L'ENPALS, al fine di agevolare l'applicazione della summenzionata disciplina, ha evidenziato gli indici che, con riferimento alla prassi amministrativa e agli orientamenti giurisprudenziali, connotano l'attività professionale in quanto tale (circolare n. 13 del 7/8/2006). Essi sono:*

- 1) lo svolgimento dell'attività implichi di conoscenze tecnico-giuridiche connesse all'attività svolta;*
- 2) l'attività, benchè esercitata in via non esclusiva né preminente, si sviluppi con carattere di abitudine. Il termine "abitudine" sta a delimitare un'attività caratterizzata da ripetitività, regolarità, stabilità e sistematicità dei comportamenti: esso ha un significato contrario a quello di occasionalità;*
- 3) la misura delle somme percepite non abbia carattere di marginalità.*

## Lavoro sportivo = lavoro irregolare? Art. 14. d.lgs. 81/08

*1. Al fine di garantire la tutela della salute e la sicurezza dei lavoratori, nonché di contrastare il fenomeno del **lavoro sommerso e irregolare** ... gli organi di vigilanza del Ministero del lavoro e della previdenza sociale, anche su segnalazione delle amministrazioni pubbliche secondo le rispettive competenze, possono adottare **provvedimenti di sospensione di un'attività imprenditoriale** qualora riscontrino l'impiego di **personale non risultante dalle scritture** o da altra documentazione obbligatoria in misura pari o superiore al **20%** del totale dei lavoratori presenti sul luogo di lavoro*

*6. E' comunque fatta salva l'applicazione delle sanzioni penali, civili e amministrative vigenti.*

*Un non corretto inquadramento (prestazione sportiva dilettantistica in luogo di prestazione di lavoro) delle risorse umane operanti in favore di un'ASD/SSD può condurre alla chiusura di un centro sportivo. Ipotesi remota e con condivisibile ma già realizzatasi.*