

Avv. Guido Martinelli
Avv. Marilisa Rogolino
Avv. Ernesto Russo
Avv. Carmen Musuraca

Bologna, lì 21/06/16

SENATO DELLA REPUBBLICA
7[^] COMMISSIONE
INDAGINE CONOSCITIVA STATO DI SALUTE DELLO SPORT

AUDIZIONE 22.06.2016 – Studio Legale Associato Martinelli Rogolino

L'aspetto indicato nel quesito postoci deve partire da due considerazioni di criticità.

La prima è che, ad oggi, **non esiste una definizione oggettiva di "sport" di carattere precettivo**. Appare sufficiente che qualsiasi attività o gioco riceva un riconoscimento da un Ente di Promozione Sportiva per ottenere l'iscrizione nel Registro Coni e, di conseguenza, godere dei vantaggi fiscali a ciò collegati. Ciò ha portato ad avere - come casi campione - tra gli iscritti al Registro Coni 3 associazioni che hanno nella denominazione sociale il termine "poker", 8 il termine "massaggio", 56 "teatro", 689 "yoga", 194 "pilates", 14 "zumba", 14 "discipline olistiche", ecc. (dati aggiornati a giugno 2016). Trattasi sicuramente di attività degnissime ma si segnala che, forse, può essere dubbio che costituiscano attività sportive, almeno nel senso olimpico del termine. Definire cosa debba intendersi per sport significherebbe circoscrivere l'area dei soggetti titolati a ricevere, per la tipologia di attività svolta, i benefici e le agevolazioni a tal fine stabiliti dal legislatore. Con ogni probabilità, ciò comporterebbe un numero inferiore di soggetti beneficiari delle agevolazioni che comunque, giova evidenziarlo, non erano state introdotte per costoro. Sul punto, ci risulta che il Coni si stia già muovendo in questa direzione censendo le discipline sportive riconosciute anche a livello internazionale con l'obiettivo di meglio definire i requisiti per l'iscrizione al Registro. Si ritiene che questo processo debba essere accelerato il più possibile al fine di evitare che le agevolazioni previste per il settore sportivo convogliino su questo attività che non ne abbiano i requisiti fondanti.

Seconda questione: il legislatore, dopo aver suddiviso, all'art. 1 della legge 91/81, lo sport nelle due aree del dilettantismo e del professionismo, ne disciplina solo la seconda che, ad oggi, vede solo 4 Federazioni sportive (su 45 - calcio, ciclismo, pallacanestro e golf) dichiarare, ai sensi della disciplina citata, l'esistenza al proprio interno di un settore professionistico (e nessuna in ambito femminile). Questo ha come conseguenza che sport come il tennis, lo sci, la pallavolo, ecc., vengano praticati solo a livello dilettantistico. Ciò comporta, quindi, che **la differenza tra attività sportiva dilettantistica e professionistica sia solo di carattere giuridico e non economico** (si comprende anche intuitivamente che atleti del tennis o del nuoto di vertice possono ricevere compensi maggiori di calciatori professionisti di terza serie) e che la disciplina fiscale sullo sport dilettantistico debba trovare applicazione a realtà socio-economiche completamente diverse tra loro (medesima disciplina per l'associazione parrocchiale ed i suoi atleti e tecnici e per i partecipanti ai Giochi Olimpici).

Questo produce una prima rilevante conseguenza sotto il profilo del corretto inquadramento dei soggetti che svolgono in via principale attività nel settore dilettantistico (istruttori di nuoto,

di tennis, addetti alle reception e segreterie di impianti sportivi, ecc.) per i quali vige un inquadramento da “sportivi dilettanti” pur costituendo questa la loro attività principale.

Sul punto, recentissimamente, la sezione lavoro della Corte d’Appello di Bologna, con la propria sentenza n. 250/2016 pubblicata lo scorso 7 giugno, si unisce al filone interpretativo inaugurato dal Ministero del Lavoro e sul quale, prima della decisione in esame, si erano già espresse in senso conforme i Giudici di secondo grado di Firenze e di Milano. La fattispecie che se ne ricava è la **possibilità di definire l’esistenza di prestazioni di lavoro professionale nell’ambito delle società e associazioni sportive dilettantistiche in un quadro di esonero da contribuzione previdenziale e da trattamento fiscale agevolato** di cui all’art. 67 primo comma lett. m) del Tuir. Il Ministero del Lavoro, infatti, in un suo recente documento di prassi amministrativa (Circ. Ministero del Lavoro 21.02.2014) afferma: *“In questo quadro il Ministero ravvisa pertanto l’opportunità di farsi promotore, d’intesa con Inps, di iniziative di carattere normativo volte ad una graduale introduzione di forme di tutela previdenziale a favore di soggetti che, nell’ambito delle associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute dal Coni, dalle Federazioni Sportive Nazionali nonché dagli enti di promozione sportiva, svolgono attività sportiva dilettantistica nonché attività amministrativa gestionale non professionale ex art. 67 primo comma lett. m) ultimo periodo del Tuir”*. Con ciò affermando che, al momento, non esiste per la prestazione lavorativa sportiva dilettantistica alcun tipo di tutela.

Segue a ruota la Giurisprudenza (C.di App. di Firenze sent. 683/14 del 8.10.2014): *“...la finalità perseguita dal legislatore è quella di realizzare un regime di favore a vantaggio delle associazioni sportive dilettantistiche esentando dal pagamento dell’imposta (e della contribuzione) quanto queste corrispondano in forme di rimborsi forfettari o di compensi non solo agli atleti ma anche a tutti coloro che collaborino con mansioni tecniche o anche gestionali, al funzionamento della struttura riconosciuta dal Coni. Vi sottende, ovviamente, la necessità di incentivare questo tipo di attività e di alleggerirne i costi di gestione, sul presupposto della oggettiva valenza della funzione, anche educativa che consegue all’esercizio di attività sportive non professionistiche”*.

Il concetto veniva ulteriormente approfondito dalla Corte d’Appello di Milano (sent. C.d.A. Milano, Sez. Lav., n. 1172/2014 pubbl. il 16/01/2015) laddove ha statuito 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, lett.m cit.) – dedicata alle attività sportive vere e proprie – non vi è alcun riferimento alla non professionalità della collaborazione (vedi C. App. Firenze, n. 6383/2014)”*. Ad avviso delle Corti milanese e fiorentina (oltretutto di altri Tribunali – v. sent. Trib. Venezia, Sez. Lav., n. 1060/2010), dunque, il legislatore avrebbe già ritagliato il perimetro del professionismo (L. 91/1981) e, quindi, *“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”*.

La Corte di Appello di Bologna, dopo aver statuito (era in esame l’inquadramento di istruttori di una palestra di fitness): *“che anche i compensi per le attività di formazione, istruzione e assistenza ad attività sportiva beneficiano dell’esenzione fiscale contributiva, dovendosi intendere per attività sportiva dilettantistica il mero far sport senza che sussista un evento ulteriore a cui finalizzare tale attività (ad esempio manifestazione, gara, torneo)”* così conclude: *“La precisazione legislativa non lascia dubbi quanto alla riconducibilità del rapporti di esercizio di attività sportive dilettantistiche .. A quelli ricompresi nell’art. 67 comma 1 lett. m) Tuir e, pertanto, assoggettati alla disciplina fiscale prevista dall’art. 69 Tuir e dall’art. 25 comma 1 della legge 133 del 1999. I relativi redditi sono pertanto soggetti ad imposizione fiscale solo per importi superiori ad euro 7,500 annui nella parte eccedente e nessuna contribuzione previdenziale è dovuta. Per negare l’esenzione l’ente previdenziale dovrebbe provare l’insussistenza del presupposto formale fissato dalla normativa speciale e, quindi, la non*

esistenza di una società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro riconosciuta dal Coni (cfr. Corte Appello Milano, sentenza 1172/14). Alla luce dei rilievi svolti appare dimostrato che l'appellante avesse natura di società sportiva dilettantistica riconosciuta dal Coni e che in difetto di prova contraria le prestazioni svolte dagli istruttori fossero dirette all'insegnamento di discipline sportive dilettantistiche non rilevando la finalizzazione allo svolgimento di gare o manifestazioni sportive. Non sono condivisibili le conclusioni cui è pervenuto il giudice di primo grado nel delineare un nesso tra la natura del rapporto di lavoro e la qualifica di «esercitante attività sportiva dilettantistica» che 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».

Non priva di forti aspetti di criticità appare la conclusione che rende utilizzabili i compensi per prestazioni sportiva *“a prescindere dalla natura autonoma o subordinata dello stesso”*.

In un quadro in cui, pertanto, la prestazione sportiva dilettantistica riveste carattere “lavorativo” appare come logica conseguenza la necessità di procedere, per tutti i soggetti a cui verranno riconosciuti questo tipo di compensi, alla iscrizione nel libro unico del lavoro ed alla comunicazione al centro per l'impiego.

Resta in ogni caso da valutare la compatibilità di tale orientamento con quanto previsto dall'art. 38 della Costituzione considerando che oggi esistono nell'ambito dello sport dilettantistico “lavoratori” che operano senza alcuna tutela previdenziale e assicurativa (se non quella legata al tesseramento).

Una possibile soluzione: ritornare, per i compensi sportivi, alla disciplina esistente prima della legge 342/2000. Fascia esente fino a € 10.000 di compensi annui e, in caso di eccedenza, su tutto l'ammontare, applicazione della disciplina fiscale, previdenziale e assicurativa prevista per le collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 409 c.p.c. ed art. 2, d.lgs. 81/2015.

Altro aspetto di rilevante importanza è quello legato alla responsabilità dei dirigenti che operano volontariamente nell'ambito delle associazioni sportive la cui grandissima maggioranza è priva del **riconoscimento della personalità giuridica**. Oggi è molto meno costoso e complicato costituire una società per fare attività di impresa con responsabilità limitata (basti pensare ai ridotti costi per la costituzione di una S.r.l. semplificata) piuttosto che ottenere la personalità giuridica come associazione. Un euro di capitale e quasi nessun costo accessorio di costituzione per la S.r.l. semplificata; 25.000 euro di patrimonio (almeno in Emilia-Romagna), oneri notarili e accessori per una associazione sportiva. Poter prevedere la **possibilità di costituire S.r.l. semplificate anche nell'ambito sportivo solleverebbe molti dirigenti dalle preoccupazioni per le conseguenze personali**, sotto il profilo della responsabilità solidale, per le attività oggi svolte dalle associazioni sportive prive di riconoscimento.

Sempre in riferimento alla responsabilità dei dirigenti, si evidenzia che, a pochi giorni dall'entrata in vigore in ambito sportivo dilettantistico dell'obbligo di dotarsi di **defibrillatori** semi-automatici e di operatori formati, non si rinvengono ancora indicazioni univoche per le attività outdoor e per le attività assimilabili a quelle indicate nel c.d. Decreto Balduzzi quali discipline a ridotto impegno cardiovascolare (esonerate da tale adempimento). Il 10 giugno u.s. il Coni ha emanato una circolare in cui ha definito i confini dell'attività sportiva non agonistica ma residuano ancora dei profili di incertezza in merito alla distinzione tra quest'ultima e **l'attività a carattere ludico-motorio**. In assenza (ed in attesa) di una definizione normativa di sport, può dirimersi la questione solo un provvedimento del Ministero della Salute.

Sotto il profilo del reperimento delle risorse per lo svolgimento delle attività i due canali fondamentali appaiono la vendita dei servizi sportivi (ossia l'organizzazione di corsi e di attività sportive a pagamento) e di prestazioni promo pubblicitarie.

Sotto il primo profilo il tasto dolente, come in molte altre attività economiche, è quello dell'Iva. Essendo i fruitori di detti servizi consumatori finali si trovano a dover “subire” il ricarico Iva sulle quote di frequenza. Ciò ha fatto sì che, per evitare questo aggravio (per contenere le tariffe per l'utenza e massimizzare in termini finanziari gli incassi) molte “imprese” abbiano indossato

le vesti di sodalizi sportivi dilettantistici per godere dell'esclusione da Iva prevista dall'art. 4 comma quattro del d.p.r. 633/72 per le prestazioni di servizi fatte da associazioni sportive in favore dei propri associati o tesserati.

Questo ha creato fenomeni di elusione/evasione fiscale puntualmente verificati nel corso dei numerosi accertamenti che si sono avuti in questi ultimi anni da parte della Agenzia delle entrate.

Si potrebbe provare a rovesciare il problema. L' art. 132 e ss. della direttiva comunitaria 112/CE/2006, in materia di imposta sul valore aggiunto, prevede la possibilità, per gli Stati membri, fatte salve le altre disposizioni comunitarie disciplinanti l'imposta, di prevedere delle ipotesi di **esenzione dall'Iva** per *“talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica”*. Il nostro ordinamento ha recepito tale indicazione come “esclusione” da Iva ai sensi del quarto comma dell'art. 4 del d.p.r.633/72. Ma, essendo la cessione dietro corrispettivo di servizi sportivi l'attività prevalente per molti sodalizi sportivi, questo ha prodotto l'esplosione di “associati” e di “tesserati” che avrebbero piuttosto natura di meri clienti ed utilizzatori dei servizi sportivi. Poter contare sulla esenzione da Iva e non sulla esclusione consentirebbe di ricondurre all'area commerciale una attività che, onestamente, vi rientra a pieno titolo, non gravare sull'utenza di un carico Iva che penalizzerebbe solo i fruitori dei servizi, lascerebbe comunque inalterati i proventi per l'erario che, anzi, potrebbero essere lievemente incrementati del recupero che l'esenzione da Iva produrrebbe ai fini delle imposte sui redditi (non potendo, in tal caso, più applicare l'art. 148 del Tuir).

Non privo di timori per il mondo dello sport appare anche il versante dei proventi per prestazioni pubblicitarie. Senza voler, ovviamente, in questa sede disconoscere il fenomeno della fatturazione per operazioni inesistenti, da continuare a combattere senza tregua, è altro il problema che si pone. Recenti orientamenti della Corte di Cassazione, prontamente recepiti dalla Agenzia delle entrate, hanno escluso la natura di spesa pubblicitaria a quei contratti di abbinamento il cui marchio dello sponsor non sia relativo a beni di largo consumo. Senza entrare nel merito questa ipotesi, si evidenzia che potrebbe dare un colpo mortale alle possibilità di reperimento di finanziamenti per il mondo dello sport. Diventa importante, allora, riconfermare, senza tema di smentita da parte dell'Agenzia delle entrate, la **natura di spese di pubblicità delle sponsorizzazioni di ammontare non superiore a € 200.000** ai sensi di quanto previsto – per presunzione assoluta - dal comma 8 dell'art. 90 della legge 289/02. Questo, per poter disinnescare gli accertamenti fondati sulla non inerenza ed anti-economicità di queste sponsorizzazioni che stanno forse andando al di là delle stesse intenzioni del legislatore.

Anche la recentissima approvazione del nuovo codice degli appalti viene vista dal mondo sportivo con fondato timore.

Infatti la nuova **limitazione introdotta al 30% del valore dell'intervento pubblico nelle concessioni, ivi comprese, per quanto di nostro interesse, quelle degli impianti sportivi**, comporterà sia grossi problemi sulla costruzioni di nuove strutture ma, principalmente, anche sugli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria che l'impiantistica esistente, in gran parte risalente agli anni '80 e '90 oggi richiede.

Si constata in conclusione come nella recente **legge delega per la riforma del terzo settore** non vi siano riferimenti espressi all'attività sportiva anche se, pare chiaro, che in sede di decreti attuativi si dovrà tenere conto anche di questo ambito. Si auspica che al settore oggetto della presente indagine possano estendersi i principi fondanti la nuova disciplina dell'impresa sociale laddove si prevedono anche forme di remunerazione del capitale sociale che assicurino la prevalente destinazione degli utili al conseguimento dell'oggetto sociale in analogia a quanto già previsto per le cooperative a mutualità prevalente. Sempre nella direzione prevista dalla legge delega sul terzo settore, si accoglierebbe, altresì, con favore l'introduzione dell'obbligo di pubblicazione sul Registro Coni dei rendiconti economico-finanziari annuali, con allegato

verbale di assemblea che li approva. Costituirebbe una prova concreta di trasparenza e servirebbe ad impedire che i vantaggi fiscali connessi alle genuine attività sportive vengano dirottati in forme di profitti privati.

Avv. Guido Martinelli
