

SPORT E LAVORO: SIAMO CERTI CHE LE COSE SIANO PIU' CHIARE?

di **Simone Boschi**

Commercialista in Firenze, Scuola Regionale dello Sport Toscana, Consulente FiscoCsen

SULLA CIRCOLARE 1/2016 DELL'ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO

Ho volutamente lasciato passare del tempo prima di scrivere qualche riflessione sulla Circolare nr. 1 del 1/12/2016, a firma Paolo Pennesi, capo dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, sulle attività di vigilanza in materia lavoristica nelle ASD e SSD, da cui è partito l'impulso che ha poi indotto il CONI a redigere la tavola sinottica delle discipline sportive riconosciute ai fini del requisito sportivo dilettantistico.

Ho avuto occasione di conoscere Paolo Pennesi la scorsa primavera, in occasione di un bell'evento napoletano sulla previdenza: persona garbata, attenta, indubbiamente capace, soprattutto di ascoltare e valutare. Egli rivelò di voler rapidamente mettere a fuoco i rapporti sportivi dilettantistici retribuiti con le agevolazioni della L. 342/2000 (confluite negli articoli 67/m e 69 del Tuir), cosa che sta effettivamente avvenendo: nella fattispecie, dimostrò aver molto chiaro come la normativa vigente, in merito a detti rapporti, preveda esplicite agevolazioni fiscali mentre quelle previdenziali giungono di implicita conseguenza, derivando dalla collocazione dei compensi e rimborsi in argomento fra i “redditi diversi” *se – e solo se – non sussistenti i requisiti di lavoro dipendente, parasubordinato o professionale.*

Percepì anche la sua maggiore disponibilità a riconoscere la pratica dilettantistica nei piccoli club, preferibilmente frequentati da bambini e ragazzi, piuttosto che nei centri di grandi dimensioni, apparentemente dotati di un'impronta più “aziendalistica”: non persi ovviamente l'occasione per difendere il concetto secondo cui anche nei contesti medio-grandi può individuarsi l'esercizio di sport dilettantistici, bastando riconoscerli, meglio se grazie ad una peculiare, diligente e trasparente organizzazione gestoria del club: ciò anche per sostenere, come dozzine di altre volte ho fatto, che trovare soggetti disposti a fare importanti investimenti in una struttura sportiva per fornire un ampio ventaglio di attività e corsi ai frequentatori ampliandone il numero, coi tempi che corrono, è sempre più una fortuna e un valore, non certo un elemento negativo tale da far desumere per forza la presenza di intenti lucrativi sommersi o illegali.

E' mia antica battaglia intenta a chiarire la differenza fra attività commerciale, esercizio imprenditoriale, azienda, fine lucrativo, concetti spesso confusi anche in sede di verifica.

Pensiamo ai **proventi** derivanti dalla “corsistica”, attività avente (mai detto il contrario) *natura commerciale* indipendentemente dalle dimensioni e dall'organizzazione del club che la svolge, tanto che il secondo comma dell'articolo 148 Tuir li attrae a tassazione indipendentemente che da essi derivi o meno una distribuzione anche indiretta di utili.

Pensiamo al successivo terzo comma che **li detassa** (ma resta invariata la loro *natura commerciale*: proprio per questo occorre una norma che disattivi l'imposizione tributaria) quando conseguiti da club dotati del **requisito sportivo dilettantistico** ancorché i corsi siano organizzati e svolti secondo un modello più “aziendale”, ovviamente a patto che non avvenga una distribuzione (neppure indiretta) di utili, caso che tuttavia fa decadere non solo i requisiti ex 148/8 ma anche e soprattutto lo stesso modello associativo (cosa ben più grave).

Dunque, di fronte a contesti più strutturati non possiamo e non dobbiamo per forza sospettare la distribuzione di utili (traduco: la natura lucrativa): occorrerà cercarla e – soprattutto - trovarla, senza affidarsi a indizi non dotati di gravità, precisione e concordanza, come avviene in occasione di certi controlli un po' arrangiati che spianano la strada ad una buona difesa preparata magari dal Commercialista, il famigerato “squalo-cerca-lavoro” che (ma guarda un po') è invece benvenuto quando l'arrosto è già bruciato e sul tavolo poggia un verbale particolarmente pesante.

Dunque, quel Commercialista ha chiaro che è imprenditore colui che (2082 c.c.) *esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o scambio di beni o servizi*: mancando al club la “*professionalità*”, pur in presenza di un'attività economica, di una certa organizzazione, della produzione o scambio di beni o servizi, non si può parlare di impresa (sebbene talvolta le Alte Corti abbiano definito imprenditore colui che abbia operato per una sola operazione).

Sempre lo stesso Commercialista sa bene che l'azienda è (2555 c.c.) un *complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*; ma se il club non è assimilabile all'imprenditore non v'è esercizio di impresa e dunque non può attecchire la presunzione **club → azienda → utili**.

Il solito Commercialista, allora, sa che un accesso può semmai concludersi con l'imputazione della società di fatto ai fini fiscali, posticcio esempio di come a volte il Fisco pretenda comunque di riportare il contesto verificato nell'ambito a lui più consono e cioè la determinazione del reddito secondo i canoni dell'impresa.

Ma a questo punto sarà sempre quel Commercialista a dover far capire che, anziché travolgere l'operato di un club, si può legittimamente tassarne le attività commerciali secondo le regole dell'impresa, isolando tali attività e relativi proventi (e costi inerenti, ovviamente) dal contesto no-profit in cui è svolta e al quale essa consegna i profitti realizzati per finanziare le attività istituzionali, non certo al fine della loro distribuzione.

Tuttavia il Commercialista sa bene che talvolta i verificatori agiscono in senso inverso, “preferendo” l'integrale travolgimento fiscale-imprenditoriale, per poi semmai “salvare” qualche ambito minoritario spesso insignificante dal lato finanziario.

La divagazione era necessaria per far capire meglio in quale situazione si trovano ad operare i club del mondo sportivo dilettantistico, i loro controllori e gli stessi loro Consulenti.

Chiudendo il ricordo del primo incontro con Paolo Pennesi, rammento quando percepii la sua intenzione di avviare controlli lavoristici in maniera bi-direzionale, non solo dentro i club ma anche “presso” quegli istruttori che ritengono di poter operare con canoni dilettantistici ma che invece hanno (magari talvolta senza saperlo) connotati professionistici per via della pluralità di committenza, della prevalenza reddituale, della capacità di trarre profitto dalle proprie conoscenze sportive offerte come elemento distintivo e qualificante di una professione: un brivido mi attraversò la schiena e lo salutai.

Torniamo alla nostra Circolare nr. 1/2016, che rappresenta un buon inizio laddove si preoccupa di stabilire le basi conoscitive necessarie per garantire (allo stesso contribuente: *chapeau*) controlli certi e attendibili: in ciò (i) chiede di svolgere il compito di stabilire dette basi al **CONI, “unico ente certificatore dell'attività sportiva dilettantistica”**, riconoscendone il ruolo giuridico-tecnico e dimostrando consapevolezza sull'esistenza e inviolabilità dell'Ordinamento Sportivo e (ii) ammette che le attività ispettive condotte in materia previdenziale sui *diversi soggetti* del mondo sportivo (riferimento a quanto accennavo più sopra in merito agli *istruttori?*) hanno, fra l'altro, fatto emergere la **necessità di chiarimenti** volti a **definire con precisione i casi di applicabilità dell'art. 67/m Tuir**, considerata anche la **contraddittorietà delle pronunce amministrative e giurisprudenziali** scaturite dalle opposizioni ai verbali di accertamento in ordine ai criteri da adottare.

La Circolare rammenta innanzitutto che la disciplina riguardante i rapporti di collaborazione sportiva-dilettantistica è contenuta nell'art. 90 della L. 289/2002, nel D.L. 136/2004, nell'art. 67/m Tuir, nel D.Lgs. 81/2015, definiti “gli unici riferimenti normativi per definire il trattamento fiscale e previdenziale” di tali rapporti: musica per le nostre orecchie, finalmente qualcuno riconosce ufficialmente che occorre riordinare ed implementare lo **scarno impianto normativo** riguardante lo sport dilettantistico e che la volontà del Legislatore è sempre stata quella di **riservare agli anzidetti rapporti una normativa speciale, tale da agevolare la pratica dilettantistica fino a contemplare un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generale che regola i rapporti di lavoro**.

Il passaggio, sfuggito a tanti “esperti” che hanno frattanto commentato la Circolare mentre me ne stavo attento alla finestra ad osservare, è particolarmente dirompente e merita una riflessione.

Se è vero (lo dice la Circolare) che la normativa speciale riservata ai rapporti di collaborazione nello sport dilettantistico riserva un trattamento differenziato (agevolato: ecco la “normativa speciale”) rispetto alla disciplina **generale** sui rapporti di lavoro, allora ciò significa che quella stessa prestazione, svolta fuori dall'ambito sportivo-dilettantistico, non fruisce di agevolazioni speciali di natura fiscale e previdenziale: è esattamente quel che ho affermato più sopra in merito all'attività commerciale svolta da un club dilettantistico, precisamente che un contenitore avente determinate caratteristiche dettate da una norma può proteggere il suo stesso contenuto dandogli connotazione e trattamento speciale rispetto ad un contenitore di altro tipo.

L'attività economica svolta o il rapporto di collaborazione instaurato non possono, di per sé, essere elemento che dimostri la natura imprenditoriale, quando tali attività e tali rapporti siano svolti in seno ad un club dotato (in diritto ma anche in concreto) del requisito sportivo dilettantistico che osservi le eventuali norme specifiche per fruire delle agevolazioni fiscali o previdenziali.

Questo concetto non è nuovo ed è coerente con il contenuto del quarto comma dell'articolo 149 Tuir, il quale esonera i club *sportivi dilettantistici* (e solo quelli) dal rischio di perdita della qualifica di “ente associativo” quando i proventi di natura commerciale siano preponderanti rispetto a quelli istituzionali; in realtà esiste giurisprudenza che sottolinea a tal uopo bastantemente la sola prevalenza dei costi o degli investimenti, ma allora torniamo un attimo al club di grandi dimensioni, che avrà investito assai, per chiederci se la bella e moderna struttura offerta ai propri frequentatori (ce li vedete gli sportivi di oggi frequentare ambienti vetusti o poco accessoriati?) possa di per sé provocare il sospetto di attività classicamente aziendale e non sportiva dilettantistica (per piacere, qualcuno scriva in una legge qualsiasi che cosa è lo *Sport*): per me la risposta è un NO secco, più che mai dopo la circolare 1/2016 e questo soprattutto perché si rischia di confondere mele con pere, poiché se anche il club viene condotto con organizzazione “aziendale” (il che non è vietato, anzi può essere indice di diligenza e trasparenza gestoria) pur sempre nel rispetto dei dettami del Coni e della Federazione o Ente di appartenenza, con tanto di sacrosanta iscrizione al Registro nazionale, praticando e promuovendo discipline sportive riconosciute, in presenza dei requisiti ex art. 90/18 e, magari, anche 148/8, ciò non può far individuare (o sospettare di aver individuato) un contesto imprenditoriale, visto che la normativa speciale riserva a tali contesti un trattamento differenziato.

Insomma, sembrerebbe davvero neutralizzata la teoria secondo cui sono meritevoli di rientrare nel novero sportivo-dilettantistico solo quei (piccoli) club senza attività commerciale (dopo le definizioni del Codice più sopra riportate, chiedo a voce alta: quali sono i club che non svolgono attività con caratteristiche commerciali e che non incassano proventi a fronte di prestazioni specifiche offerte ai frequentatori?) o che tesserano solo giovani, o che hanno una squadra iscritta ad un qualche campionato, o che... ecc. ecc.; idee confuse, a mio modo di vedere, nella testa di chi vuole semplicemente condannare i grandi club ritenendo che dietro ad essi vi sia ricchezza economica e arricchimento (magari illegale) di pochi soggetti destinatari di utili e riserve: beh, la mia piccola e modesta esperienza a fianco di associazioni e società sportive di tante dimensioni mi consente di stare tranquillo, lo sport dilettantistico non fa arricchire (più) nessuno, preso com'è da una gara al ribasso dei prezzi per la sempre più numerosa concorrenza, peraltro non sempre di qualità adeguata (e c'è di mezzo la salute e l'igiene dei frequentatori).

Ecco, in merito a questo aspetto credo che dopo la Circolare 1/2016 ci sia effettivamente più chiarezza, della quale auspichiamo approfittino gli addetti ai lavori, primi fra tutti i verificatori cui è rivolto il documento analizzato che, fra l'altro, contiene un magistrale messaggio: “**chiediamo al Coni quel che noi non sappiamo, riguardando l'Ordinamento sportivo**”.

Nel merito la Circolare stabilisce che, al fine di stabilire la reale natura dei rapporti resi a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche, è preliminarmente necessario capire la qualifica del soggetto che eroga il compenso (il committente) e la natura delle prestazioni svolte dal collaboratore.

L'istruzione ufficialmente impartita alle Direzioni territoriali del Lavoro (dunque agli organismi di verifica), come si evince dal documento, è:

a) le agevolazioni fiscali e previdenziali permangono se le collaborazioni siano svolte a favore di organismi che perseguono finalità sportive dilettantistiche e che siano riconosciuti dal CONI come dimostrato dall'iscrizione al Registro nazionale;

b) dovrà trattarsi di indennità, rimborsi, premi e compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche o di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale non professionale;

c) l'esercizio diretto include non solo le prestazioni rese per la **partecipazione a gare e manifestazioni**, ma anche la **didattica**, la **preparazione**, la **formazione** e l'**assistenza** intese nell'accezione più ampia del termine, dunque senza alcun obbligo di partecipazione a gare, tornei, manifestazioni, direi senza alcun obbligo di svolgere un'attività fisica quando si intendano allenatori e dirigenti.

Conosciamo già il severo incipit dell'art. 67 Tuir che annovera detti **proventi** fra i redditi diversi (per i quali sussiste l'esonero fiscale e previdenziale) se - e solo se - non siano riconducibili al lavoro subordinato o parasubordinato, professionale, di capitale, ecc.

Con la Circolare 1/2016 facciamo la conoscenza di un nuovo elemento (ma non meno importante) senza il quale, d'ora in poi, non si potrà fruire delle anzidette agevolazioni, riguardante la tipizzazione dell'**attività svolta** dal soggetto beneficiario dei compensi: occorre cioè sapere se i regolamenti della federazione di riferimento per quella disciplina sportiva prevedano o meno determinate attività di pratica, di allenamento, di

preparazione, di promozione, di avviamento, ecc., e le relative qualifiche dei soggetti che devono attuare tali attività.

Con l'introduzione di questa specifica è posto un freno alle agevolazioni sugli ingaggi dilettantistici riguardanti figure che l'indirizzo federale non abbina alla pratica sportiva svolta.

La Circolare intende assicurarsi la massima rigorosità e la minima percentuale di errore nell'identificazione di codesti soggetti: per farlo, chiede al Coni di riferirsi alle sole Federazioni Sportive Nazionali, non anche alle Discipline Sportive Associate, né agli Enti di Promozione Sportiva.

Sempre parlando di riduzione della probabilità di errore, la Circolare fa spontanea chiarezza su di un aspetto che in passato ha generato errate convinzioni da parte degli ispettori incaricati di eseguire accessi in materie lavoristiche: **la qualifica acquisita grazie a corsi formativi tenuti dalle Federazioni, dai soggetti previsti dalle stesse norme federali** (es. istruttore, allenatore, addetto al salvamento, ecc.) **non è di per sé elemento tale da attrarre il rapporto nell'ambito del lavoro autonomo: detta qualifica non è requisito professionale bensì solo federale, atta cioè a garantire un corretto insegnamento della pratica sportiva; stesso dicasi se le norme federali prevedono addirittura l'iscrizione ad elenchi o albi.**

A ulteriormente evidenza di quanto asserito la Circolare cita il D.Lgs. 15/2016 di recepimento della Direttiva 2013/55/UE sul riconoscimento delle qualifiche professionali, che attribuisce al Coni la competenza per il riconoscimento delle professioni di maestro di scherma, allenatore, preparatore atletico, direttore tecnico sportivo, dirigente sportivo e ufficiale di gara.

Dunque, *alla luce della normativa vigente* (lo dice la Circolare!), le indennità erogate ai collaboratori sono da considerarsi redditi diversi esonerati da ritenute fiscali (coi limiti che sappiamo) e previdenziali, se:

- a) il club sia riconosciuto dal Coni e iscritto al Registro nazionale;
- b) il soggetto percettore svolga mansioni previste/riconosciute dai singoli regolamenti federali per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche.

Conclusioni.

Lo scenario che si presenta dopo tale circolare, ancor più dopo che il Coni ha pubblicato gli elenchi delle discipline sportive riconosciute (su cui si tornerà ma con la dovuta, razionale calma), è quello di un'acclarata volontà di definire meglio i perimetri della legalità nelle prestazioni rese a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche.

Il fatto che la pronunzia derivi dall'ente ispettivo competente sia per Inps che per Enpals dovrebbe aiutare a star tranquilli su di una sostanziale omogeneità di trattamento accertativo e interpretativo.

Aiuta molto il poter constatare che tale ente "ammette" certi errori a oggi commessi in sede ispettiva e ferma la propria conoscenza a quanto proveniente dal suo mondo, che non è il Coni, al quale per ciò rivolge istanza di aiuto.

E' incoraggiante scorgere un messaggio derivante dalla capacità di valutare, qualità che scorsi quando conobbi Paolo Pennesi: se una federazione impone che l'istruttore debba aver frequentato corsi di specializzazione, tali corsi non dimostrano affatto la capacità di produzione di un reddito professionale.

E' infine un ottimo punto su cui iniziare a lavorare l'enunciazione dei requisiti essenziali per poter collocare una prestazione nell'alveo sportivo dilettantistico: **chi incarica**, deve essere iscritto al registro Coni, svolgere veramente attività sportiva dilettantistica, rispettare i dettami statutari a loro volta conformi con gli indirizzi Coni; **chi è incaricato**, deve svolgere mansioni federali e dal suo operato egli non dovrà trarre prevalente sostentamento. L'uno e l'altro operano cioè **per diletto**.

Considerato che detti assunti possono avere valenza anche sul piano fiscale, trattandosi di concetti elementari che – sono sicuro – verranno presto recepiti dalla prassi tributaria, ancor più valore assume il fatto di scorgere come sia protetto il contesto della normativa speciale riservata agli enti dilettantistici, capace di permeare le attività svolte (ancorché di natura commerciale) da presunzioni capaci di "imprenditorializzare" il club senza che esso possa erigere particolari difese.

Buon lavoro.

Simone Boschi