

Avv. Guido Martinelli
Professore a contratto di "Legislazione sportiva"
Università di Ferrara
martinelli@martinellirogolino.it
Avv. Marilisa Rogolino
Avv. Ernesto Russo
Dott. Francesco Spadaro
Dott. Carmen Musuraca

Bologna, lì 26/02/2009

Agli Enti in indirizzo

CIRCOLARE N. 6/A

Oggetto: conversione del d.l. c.d. milleproroghe

Nella seduta del 24 febbraio scorso la Camera ha approvato in via definitiva il disegno di legge di conversione del decreto 30 dicembre 2008, n. 207, recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni finanziarie urgenti" (c.d. mille proroghe). Con nostra precedente circolare 5/A vi avevamo già informato dell'avvenuta approvazione da parte del Senato di taluni importanti emendamenti al d.l. governativo che interessavano il mondo dello sport.

In attesa dell'imminente pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, cerchiamo di fare le prime valutazioni commentando le novità contenute all'art. 35 della legge. Le disposizioni di nostro interesse sono, infatti, contenute ai commi 4, 5, 6 e 7 del citato art. 35 che riportiamo di seguito nella sua versione finale approvata dal plenum di entrambi i rami del Parlamento.

Art. 35 - (Personale degli enti di ricerca e altre disposizioni in materia di lavoro e di biobanche)

... omissis

4. Il personale ex CONI, transitato alle dipendenze della CONI Servizi Spa, per effetto del decreto-legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178, in servizio presso le federazioni sportive nazionali, permane in servizio presso le stesse ai fini del loro funzionamento.

5. Nelle parole "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" contenute nell'articolo 67, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive

modificazioni, sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica.

6. Alle federazioni sportive nazionali, alle discipline associate ed agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI si applica quanto previsto dall'articolo 67, comma 1, lettera m), secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e dall'articolo 61, comma 3, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni.

7. All'onere derivante dall'attuazione dei commi 5 e 6, pari a 2 milioni di euro per l'anno 2009, 2,6 milioni di euro per l'anno 2010 e 2,4 milioni di euro a decorrere dal 2011, si provvede per l'anno 2009 mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto nel Fondo per interventi strutturali di politica economica, di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307, come integrato ai sensi dell'articolo 63, comma 10, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133. Per l'anno 2010 si provvede a valere sul fondo di cui all'articolo 5, comma 4, del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, come rideterminato ai sensi dell'articolo 60, comma 8, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni. A decorrere dall'anno 2011 si provvede quanto a 1,2 milioni di euro mediante corrispondente riduzione del fondo speciale di parte corrente iscritto, ai fini del bilancio triennale 2009-2011, nell'ambito del programma "Fondi di riserva e speciali" della missione "Fondi da ripartire" dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2009, allo scopo utilizzando l'accantonamento relativo al medesimo Ministero, e quanto a 1,2 milioni di euro mediante corrispondente riduzione del medesimo fondo speciale di parte corrente, allo scopo utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero della difesa. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

... omissis

Analizziamo partitamente ciascuna delle disposizioni introdotte nel nostro ordinamento.

Il comma 4 dispone che i dipendenti della CONI Servizi S.p.A. (ex dipendenti CONI), che attualmente sono distaccati presso le Federazioni Sportive Nazionali, permangono in servizio presso le FSN. La prima annotazione è che si tratta di una norma che dispone per il futuro e che non ha nessuna efficacia retroattiva. È altrettanto vero, però, che la disposizione in commento consente di superare ogni eventuale residua incertezza sulla legittimità della permanenza del personale CONI Servizi presso le Federazioni dal momento di entrata in vigore della norma. È noto, infatti, che la circostanza è stata oggetto di contestazione da parte del Reparto Operativo dei Carabinieri di Roma per la

Tutela del Lavoro, che aveva invocato la somministrazione irregolare di manodopera, ma che la Procura della Repubblica di Roma ha già proceduto all'archiviazione del procedimento.

La novità di maggiore rilievo è costituita dal comma 5 dell'art. 35 anche se, a ben vedere, si tratta di una sorta di interpretazione autentica (e come tale avente portata non innovativa) piuttosto che di una modifica legislativa. La norma specifica, infatti, che nella locuzione "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche", di cui all'art. 67, comma 1, lett. m del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), debba ritenersi ricompresa ogni attività didattica, formativa, di preparazione e di assistenza all'attività sportiva dilettantistica.

Non viene, dunque, modificata la norma che prevede che siano considerati redditi diversi "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". Viene, però, fornita un'interpretazione estensiva della norma che, in combinato disposto con l'art. 69 TUIR, prevede che detti compensi, rimborsi, premi ed indennità non concorrano a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a € 7.500.

Pur trattandosi di una mera specificazione che non muta il quadro legislativo esistente, deve rilevarsi che detta norma renderà incontestabile, nei confronti degli organi accertatori, la ricomprensione nella definizione di attività sportiva dilettantistica di tutta l'attività didattica o comunque propedeutica all'attività sportiva dilettantistica medesima; ciò, contrariamente a quanto negli ultimi mesi hanno sostenuto gli accertatori, per conto dell'ENPALS, in particolare, in virtù di una risoluzione dell'Agenzia delle Entrate (n. 34/2001) che riteneva applicabile detto regime di favore solo allorché vi fosse una stretta connessione con la manifestazione sportiva e la competizione in senso proprio.

Si badi bene, però, a non dare un'interpretazione ancor più estensiva alla norma affermando, come ha fatto qualche primo commentatore degli emendamenti approvati al Senato, che tutti i rapporti con gli istruttori all'interno di associazioni e società sportive dilettantistiche siano riconducibili ex lege al regime di cui agli artt. 67 e 69 TUIR. Non bisogna, infatti, incorrere in quello che sarebbe un grave errore perché anche lo stesso art. 67 dispone sì che siano da considerarsi redditi diversi le fattispecie sopra esaminate, ma lo fa a condizione che "non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome

collettivo e in accomandita semplice, ne' in relazione alla qualità di lavoratore dipendente". Il nostro Testo Unico delle imposte sui redditi non ha voluto dare una sorta di "immunità" a tutte le prestazioni in favore di enti sportivi dilettantistici, ma solo a quelle che non potessero essere inquadrare in una delle categorie reddituali canoniche (da lavoro dipendente, da lavoro autonomo etc.) di cui i "redditi diversi" costituiscono una categoria residuale proprio per la loro atipicità.

Attenzione, dunque, che la norma non dice (anche in seguito all'interpretazione ultima fornita dal Legislatore) che tutti i compensi elargiti da enti sportivi dilettantistici, CONI, Federazioni etc. costituiscono per il percettore redditi diversi, ma afferma che lo sono quelli che, innanzitutto, non possano essere considerati redditi da lavoro (autonomo o subordinato che sia) e che siano percepiti "nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" di cui la norma oggi in commento offre un'interpretazione più confortante per il mondo sportivo tutto. La norma non ci dice, né avrebbe potuto farlo pena l'incostituzionalità, che chi lavora nello sport percepisce dei redditi diversi per i quali non ha titolo, fra le altre cose, ad una copertura previdenziale; la norma ci dice che, volendo semplificare, chi "non lavora" nello sport ma percepisce ugualmente dei redditi da prestazione sportiva dilettantistica possa godere di un regime fiscale privilegiato che non potrebbe essere consentito nel caso in cui si trattasse di prestazione da lavoro (l'art. 38 della Costituzione impone una copertura previdenziale ed assicurativa in favore del lavoratore).

L'approfondimento ulteriore della questione potrebbe portarci lontano ed esulerebbe dallo scopo delle presenti note informative che hanno quale unico obiettivo quello di ribadire che la conclamata ricomprensione dell'attività didattica (del resto già requisito obbligatorio negli statuti di ASD e SSD ex art. 90, comma 18 della L. 289/2002 e ss. modd.) nella definizione di "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" non consente di affermare che chi opera professionalmente (a titolo subordinato o autonomo) presso realtà sportive non debba essere considerato un "lavoratore" al pari di chi lo fa in altri settori. L'ENPALS, infatti, nei suoi verbali ha sempre posto a fondamento della pretesa contributiva il fatto di considerare taluni dei soggetti operanti nelle realtà sportive dilettantistiche dei lavoratori non titolati a "beneficiare" del regime di cui agli artt. 67 e 69 TUIR. Il comma 5 dell'art. 35 ci consentirà di ritenere ricompresi "nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" un maggior numero di rapporti con gli istruttori ma non eliminerà alla radice ogni fondamento alla pretesa contributiva dell'ENPALS e, in particolare, non potrà agevolare in alcun modo nelle contestazioni che dovessero riguardare i rapporti inquadrati come collaborazione coordinata e continuativa a carattere amministrativo-gestionale di cui all'art. 90, comma 3, L. 289/2002 e ss. modd.

La modifica introdotta dal comma successivo dell'art. 35 riguarda proprio tale ultima fattispecie. Il comma 6, infatti, dispone l'applicabilità anche a Federazioni, Discipline Associate ed Enti di promozione riconosciuti dal CONI, della norma applicabile sinora solo ad associazioni e società sportive dilettantistiche, che consente di stipulare contratti di collaborazione coordinata e continuativa a carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale cui è applicabile lo stesso trattamento fiscale delle prestazioni sportive dilettantistiche di cui si è dibattuto sinora. Non ci si può esimere dal segnalare, però, che la ratio del legislatore del 2003 era stata quella di dotare ASD e SSD (cui era ed è preclusa ex art. 61 d.lgs. 276/2003 la possibilità di stipulare contratti c.d. a progetto) di uno strumento contrattuale che potesse regolare, con il medesimo trattamento delle prestazioni sportive, taluni rapporti di carattere, appunto, amministrativo-gestionale resi da soggetti che non svolgessero quelle mansioni in via professionale.

Quali rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le prestazioni in argomento si caratterizzano per la continuità nel tempo, la coordinazione, l'inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente e l'assenza del vincolo di subordinazione. Per quanto riguarda la natura non professionale del rapporto bisogna valutare se, per lo svolgimento dell'attività di collaborazione, siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. Sono, pertanto, escluse le prestazioni rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 22/04/2003 aveva chiarito che fosse applicabile tale tipologia contrattuale ai compiti tipici di segreteria di un'associazione o società sportiva dilettantistica quali, ad esempio, la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità da parte di soggetti non professionisti. La norma in commento ha esteso tale possibilità anche alle Federazioni (oltreché DSA ed EPS) le quali, però, potranno continuare a stipulare contratti a progetto. Pur ben consapevoli delle differenze tra l'istituto del contratto a progetto e quello della collaborazione amministrativo-gestionale, ricordiamo che per entrambi è fondamentale l'assenza del vincolo di subordinazione ma rileviamo che, mentre per il primo (progetto) vi sono degli obblighi contributivi sempre crescenti negli ultimi anni, al secondo (amministrativo-gestionale), sussistendone i presupposti, è applicabile il regime analizzato per le prestazioni sportive dilettantistiche (neutralità fiscale sino a € 7.500 ed assenza di copertura previdenziale obbligatoria). Visti i rigidi presupposti qualificanti il rapporto di co.co.co. amministrativo-gestionale, per cui però sussistono innegabili vantaggi fiscali, invitiamo alla massima cautela nell'utilizzo di tale forma contrattuale.

Ricordiamo, poi, che per le collaborazioni amministrativo-gestionale vige l'obbligo di comunicazione al centro per l'impiego entro il giorno antecedente

l'inizio del rapporto (così come per gli eventi e le modificazioni successive del rapporto) nonché, in via precauzionale (v. circolare 29/A 2008), l'iscrizione nel Libro Unico del Lavoro.

Il comma 7 dell'art. 35, infine, non introduce alcuna novità nell'ordinamento ma è una norma di collegamento alle disposizioni di cui ai precedenti commi 5 e 6 del medesimo articolo. L'approvazione di tale comma nella versione finale va, sicuramente, salutata con favore in quanto, ferme le considerazioni sopra espresse, prevede un onere derivante dall'attuazione delle disposizioni riguardanti la definizione di esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e l'estensione dell'applicabilità delle co.co.co. amministrativo-gestionale. Il Legislatore ha, dunque, previsto un minor gettito per l'Erario quantificandolo in somme rilevanti (2 milioni di euro per l'anno 2009, 2,6 milioni di euro per l'anno 2010 e 2,4 milioni di euro a decorrere dal 2011).

Di certo, dunque, le norme sopra analizzate non comporteranno un aggravio di costi per il mondo sportivo bensì un minor introito per le casse dello Stato rispetto a quanto preventivato.

Si segnala, da ultimo, che l'art. 4 dello stesso testo legislativo, dopo aver scongiurato la ricomprensione delle Federazioni Sportive Nazionali che hanno la natura di enti pubblici (UITS, ACI, Aero Club), dall'elenco degli enti pubblici non economici destinati ad essere soppressi, ha previsto lo slittamento al 30 giugno 2009 del termine di presentazione del regolamento di riordino.

Il testo approvato dalla Camera diverrà legge con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (non ancora avvenuta al momento in cui si scrive) ed entrerà in vigore già il giorno successivo alla sua pubblicazione.

Nel restare a Vostra disposizione per qualsiasi chiarimento al riguardo, si porgono Cordiali Saluti.

Prof. Avv. Guido Martinelli
