

Sentenza n.
Registro generale Appello Lavoro n. 148/2014



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte d' Appello di Milano, sezione lavoro, composta da:
Dott.ssa Benedetta PATTUMELLI Presidente
Dott. Giovanni CASELLA Consigliere rel.
Avv. Daniela MACALUSO Giudice Ausiliario
ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nella causa civile in grado d'appello avverso la sentenza del Tribunale di Milano n. 2637/13, est. Dott.ssa Porcelli, discussa all'udienza collegiale del 6 marzo 2017 e promossa

DA

, rappresentati e difesi dagli e Maddalena Boffoli, ed elettivamente domiciliati presso lo studio di quest'ultima sito in Milano, Via Santo Spirito n. 3

APPELLANTI

CONTRO

, in persona del legale rappresentante *pro-tempore*, rappresentato e difeso ed elettivamente domiciliato presso il suo studio in

APPELLATO

I procuratori delle parti, come sopra costituiti, così precisavano le

CONCLUSIONI

PER L'APPELLANTE

"VIA PRINCIPALE E NEL MERITO:

In parziale modifica della sentenza n. 2637/13 del Tribunale di Milano - Sez. Lavoro (R.G. n. 2354/2013 - Dott.ssa Porcelli), accertare e dichiarare che la Società e/o i soci odierni appellanti hanno correttamente operato nel corso degli anni in contestazione in relazione ai versamenti contributivi all'ENPALS, con conseguente riforma della sentenza appellata e per l'effetto dichiarare nulla e/o annullare e/o revocare l'iscrizione a ruolo e l'avviso di addebito opposto - ed ogni altro provvedimento ad essa inerente, connesso o consequenziale - e, comunque, accertare e dichiarare che le pretese ivi contenute sono infondate per i motivi esposti nel presente atto.

IN OGNI CASO:

Con vittoria di spese, diritti ed onoranzi.



PER L'APPELLATO:

"rigettare l'appello proposto, con vittoria di spese e di onorari".

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

I sigg. _____, in qualità di soci della cessata società _____ hanno impugnato la sentenza indicata in epigrafe con cui il Tribunale di Milano ha accolto parzialmente il ricorso in opposizione all'avviso di addebito n. 36820120017917561000, dichiarando infondate le censure mosse dagli opposenti in ordine alla debenza dei contributi pretesi

ed accogliendo quelle relative all'applicazione delle sanzioni previste per il mancato o ritardato pagamento dei contributi e premi derivanti da oggettive incertezze connesse a contrastanti orientamenti giurisprudenziali in ordine alla ricorrenza dell'obbligo assicurativo.

Con riferimento al merito della pretesa contributiva, il primo giudice ha ritenuto inapplicabile l'art. 67 c. 1, lett. m. TUIR (che qualifica tali compensi come redditi diversi) in quanto gli istruttori e gli impiegati amministrativi in esame avrebbero dovuto essere considerati "professionisti" e, quindi, non esenti dall'obbligo contributivo.

In particolare, il tribunale ha così argomentato: "Nel caso di specie gli istruttori e i collaboratori amministrativi indicati nel verbale svolgevano un'attività che non può essere considerata una mera collaborazione saltuaria ma una vera e propria attività professionale, tenuto conto sia dei compensi erogati dalla società (superiore alla soglia dei 4.500 € prevista come limite minimo in tema di IRE e spesso notevolmente superiore a tale soglia) sia della continuità della prestazione assicurata.

Del resto se di norma l'onere di provare la sussistenza della pretesa contributiva è posto a carico dell'ente previdenziale, nel caso di specie l'onere di dedurre e dimostrare la presenza degli elementi necessari per l'esenzione dall'obbligo contributivo ed, in particolare, l'onere di provare l'esistenza del requisito della non professionalità dell'attività svolta, incombe sul soggetto che intende avvalersi dell'esenzione.

Trattandosi di una deroga ad un obbligo generale, la valutazione circa la sussistenza dei requisiti deve attenersi a regole interpretative di tipo restrittivo.

La società opponente non ha invece dedotto alcunchè sul punto.

L'opposizione non può quindi trovare accoglimento per quanto riguarda i contributi omessi".

Ad avviso degli appellanti la pronuncia impugnata dev'essere riformata per avere il Giudice interpretato erroneamente l'art. 67, comma 1, lett. m, DPR 917/86 e l'art. 35, c. 5, DL 207/08 conv. in l. 14/09.

L'INPS, costituendosi in giudizio, ha chiesto il rigetto dell'appello.

All'udienza di discussione la causa è stata decisa come da dispositivo in calce.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è fondato.

La tesi , fatta propria dal giudice di prime cure - come già affermato da questa Corte in casi analoghi (vedi, ad es., sentenza 10 dicembre 2014 emessa nelle cause n. 2974/2011 RG e n. 1648/2012) - non può essere condivisa.

La società ricorrente è stata costituita come "Società Sportiva Dilettantistica" senza scopo di lucro, avendo come oggetto sociale l'esercizio di attività sportive a livello didattico e dilettantistico relativamente agli sport riconosciuti dal C.O.N.I. e dalle federazioni sportive e/o enti di promozione sportiva operanti sul territorio nazionale con particolare riferimento alla ginnastica e al fitness.

Come risulta dal certificato rilasciato dal in data 21-12-2010 (vedi doc. 5), la società "si è iscritta al Registro Nazionale delle Associazioni e

al n. 26641 in data 23/10/2006 con scadenza 31/12/2010, quale affiliata alla

Federazione Italiana Pesistica e Cultura Fisica, con numero/codice di affiliazione 0308094 dal 01/01/2004. Detta associazione è pertanto in possesso del riconoscimento ai fini sportivi per gli anni 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010".

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, per il raggiungimento dei propri fini istituzionali e per lo svolgimento della propria attività, devono necessariamente avvalersi dell'opera di collaboratori, i quali possono assumere i ruoli più diversi. Accanto alle figure sportive "pure" quali atleti, istruttori, preparatori atletici, sussistono una molteplicità di figure che pur non esprimendo una partecipazione diretta all'attività sportiva, svolgono nondimeno un ruolo indispensabile per il raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente.

Tali figure di collaboratori possono essere riferite alla natura professionistica o spettacolistica dell'attività sportiva, ovvero - come nel caso di specie - alla sua qualificazione dilettantistica.

L'attività sportiva professionistica è disciplinata espressamente dalla legge n. 91 del 1981. Viceversa, non esiste una norma che definisca che cosa sia un'attività sportiva dilettantistica: l'individuazione avviene pertanto per esclusione. E' dilettantistico tutto ciò che non rientra nel concetto di disciplina sportiva professionistica.

Nel caso di specie, presso la Società ricorrente, operavano addetti in qualità di istruttori, collaboratori necessari per lo svolgimento globale dell'attività di palestra e sportiva offerta dalla Società sportiva dilettantistica appellante.

Con riferimento ai soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica, il legislatore ha previsto un trattamento fiscale agevolato delle somme da questi percepite, proprio in considerazione delle finalità che sono riconducibili alle attività svolte.

Il regime di tassazione di compensi, rimborsi forfetari di spesa, indennità di trasferta degli 'sportivi dilettanti' è stato introdotto dall'art. 25, comma 4, della



legge n. 133 del 1999 e successive modificazioni; il regime è stato ampliato ai premi ex dall'art. 37 della legge n. 342 del 2000 ed esteso con la legge n. 289 del 2002 alle «collaborazioni coordinate e continuative di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale rese in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche».

La relativa disciplina fiscale è dettata dall'art. 67, comma 1, lett. m), del T.U.I.R., secondo il quale: «Sono considerati redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica ... da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportive dilettantistiche riconosciuto dal CONI o dagli Enti di promozione sportiva. 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 ed associazioni sportive dilettantistiche».

Vengono quindi classificati tra i redditi diversi, con il particolare regime di tassazione, le seguenti somme:

- indennità di trasferta;
- rimborsi forfetari di spesa;
- premi e compensi;
- compensi per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale.

Dal punto di vista dei soggetti eroganti, l'agevolazione contemplata dall'art. 67, comma 1, lettera m), del T.U.I.R. sussiste anche nel caso di “qualunque altro organismo comunque denominato con finalità sportive dilettantistiche e che sia riconosciuto dal CONI, da una Federazione sportiva nazionale, da un Ente di promozione sportiva”.

In sostanza, dunque, il regime di favore di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), è applicabile ai compensi erogati a:

- atleti dilettanti;
- allenatori dilettanti;
- arbitri e giudici di gara dilettanti;
- commissari speciali;
- istruttori e preparatori;
- massaggiatori;
- dirigenti che svolgono funzioni non retribuite in base a norme organizzative interne ma indispensabili alla realizzazione della manifestazione sportiva dilettantistica nel senso che gli stessi concorrono a garantire la concreta realizzazione degli eventi sportivi dilettantistici (es. accompagnatori presenti a referto), si veda la ris. 26 marzo 2001, n. 34/E.

A questi vanno poi aggiunti, in virtù delle modifiche introdotte all'art. 67 del T.U.I.R. dall'art. 90 della legge n. 289 del 2002, i soggetti che intrattengono in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche rapporti di collaborazione



coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale. Possono rientrare in tale categoria:

- personale di segreteria;
- istruttori sportivi;
- dirigenti sportivi che prestano la loro opera in favore dell'associazione;
- addetti agli impianti (custodi, giardinieri, ecc.).

In coerenza con tale assetto normativo, nell'art. 61 del D.lgs. 10 settembre 2003, n. 276 di attuazione della cosiddetta legge "Biagi", con la quale di fatto si eliminavano le collaborazioni coordinate e continuative, si fanno salvi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 90 della legge n. 289 del 2002, comprendenti le collaborazioni amministrativo-gestionali sopra richiamate, che - come tali - beneficiano certamente del regime di cui al citato art. 67, comma 1, lettera m), per disposizione stessa della norma.

Tutti i rapporti di esercizio di attività sportiva dilettantistica, come nel caso di specie, sono e devono essere ricondotti alla categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma primo, lettera m), del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/1986) e pertanto assoggettati alla disciplina fiscale prevista dall'art. 69, comma 2, del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/1986) e dell'art. 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999. Tali redditi sono pertanto soggetti ad imposizione fiscale solo per importi superiori ad € 7.500,00 annui nella parte eccedente e nessuna contribuzione previdenziale è dovuta.

Affinchè le somme erogate possano essere annoverate nella categoria dei "redditi diversi" è necessario che sussistano due presupposti: il primo soggettivo e precisamente la natura dilettantistica della società sportiva; il secondo, oggettivo, che le somme siano erogate nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche. Circostanze entrambi sussistenti nel caso di specie.

I rapporti di collaborazione, oggetto del verbale ispettivo, si inquadrano nel regime richiamato di cui all'art. 67, comma 1, lettera m), del D.P.R. n. 917/1986.

Non corretta è pertanto la apodittica asserzione degli ispettori secondo cui i compensi percepiti dai soggetti oggetti di ispezione non sono riconducibili alla categoria dei redditi diversi e sono da assoggettare alla contribuzione previdenziale e assicurativa prevista dalla legislazione vigente. Affinchè tali compensi siano riconducibili alla categoria dei redditi diversi, non occorre che la prestazione sia resa nell'ambito di partecipazione a gare, manifestazioni, tornei, ecc., con cui si sostanzierebbe l'espressione dell'art. 67 T.U.I.R. "esercizio diretto di attività sportive". A chiarire tale aspetto è intervenuta la novella legislativa di interpretazione autentica di cui all'art. 35, comma 5, del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, che recita testualmente: "nelle parole 'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche' contenute nell'art. 67, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte dirette, di cui al D.P.R. 22.12.1986, n. 917 e successive modificazioni (TUIR), sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza sportiva dilettantistica".



Il legislatore ha così voluto chiarire che anche le attività di formazione, istruzione, di assistenza ad attività sportiva, sono attività i cui compensi beneficiano dell'esenzione fiscale e contributiva, dovendosi intendere per attività sportiva dilettantistica il mero "far fare sport" senza che sussista un evento ulteriore a cui finalizzare tale attività (ad esempio manifestazione, gara, torneo, ...).

In tal senso è espresso univocamente ed esplicitamente il testo della circolare Enpals n. 18 del 9 novembre 2009.

La precisazione legislativa non lascia dubbi riguardo l'inquadramento dei rapporti oggetto di ispezione, i quali debbono essere ricondotti al naturale e dovuto inquadramento giuridico di cui al più volte citato art. 67 T.U.I.R.

La Società appellante è stata iscritta al C.O.N.I. con riconoscimento del carattere dilettantistico della Società sportiva (vedi *supra*).

Si evidenzia che l'art. 67, comma 1, lettera m), del T.U.I.R., dispone che le somme possono essere erogate da qualunque organismo (associazione o società) con finalità dilettantistiche riconosciuto dal C.O.N.I. o da una federazione sportiva oppure da un ente di promozione sportiva.

Si tenga conto che la sola norma legislativa che disponeva l'obbligatorietà dell'iscrizione delle associazioni / società sportive dilettantistiche al C.O.N.I. (art. 90, commi 20, 21 e 22 della legge 27 dicembre 2002, n. 289), è stata abrogata dall'art. 4, comma 6-quater, del D.L. n. 72 del 22 marzo 2004, convertito in legge 21 maggio 2004, n. 128.

Con l'abrogazione dei commi 20, 21 e 22 del citato art. 90 è venuta meno, a livello di fonte primaria di diritto, l'istituzione del registro tenuto presso il C.O.N.I. e, di conseguenza, l'obbligatorietà dell'iscrizione, iscrizione stabilita solo in via amministrativa dal C.O.N.I. medesimo e senza obbligo alcuno di tale adempimento.

In ogni caso la certificazione rilasciata dal C.O.N.I. non rappresenta la *conditio sine qua non* per assumere lo *status* di soggetto sportivo dilettantistico e l'iscrizione non ha efficacia costitutiva del carattere sportivo dilettantistico del sodalizio.

Invero, proprio l'abrogazione del comma 22 del citato art. 90 ha fatto venir meno l'obbligo di iscrizione al registro C.O.N.I. quale condizione necessaria per beneficiare di agevolazioni pubbliche, ivi compresa quella di cui all'art. 67, comma 1, lettera m), del T.U.I.R.

Da ultimo si veda la delibera n. 52 del 19-5-2011 del C.O.N.I. con riguardo al periodo precedente al 31.12.2010 che di fatto sana qualsiasi posizione pregressa. In tale delibera, infatti, si precisa che "il riconoscimento provvisorio attribuito ai propri affiliati dalle Federazioni Sportive Nazionali, dalle Discipline Sportive Associate e dagli Enti di Promozione Sportiva per effetto della delibera di Consiglio Nazionale n° 1288 del 11 novembre 2004 anche in carenza della prevista iscrizione al Registro sia da intendere quale riconoscimento definitivo fino al 31/12/2010".



Alla luce di tali rilievi, risulta confermato che _____ avesse natura di società sportiva dilettantistica riconosciuta dal _____ (elemento, peraltro, mai contestato _____) e che – in difetto di prova contraria – le prestazioni svolte dagli istruttori fossero dirette all'insegnamento di discipline sportive dilettantistiche, nulla rilevando – come sopra ribadito – la finalizzazione allo svolgimento di gare o manifestazioni sportive.

_____ sostiene che l'agevolazione di cui si discute non potrebbe competere tutte le volte che la collaborazione sia svolta in maniera professionale e che la professionalità debba e possa ricavarsi dalla continuità della prestazione e dall'entità del compenso.

Tale argomento non è condiviso dal Collegio poiché *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. 683/14).

Nello sport, infatti, il legislatore ha già ritagliato il perimetro del professionismo 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 _____ o dagli Enti di promozione sportiva.

Il mancato riferimento alla "non professionalità" per le sole attività sportive dirette è significativa della volontà del legislatore di non attribuire alcuna rilevanza a detto requisito in considerazione del fatto che le suddette prestazioni, proprio perché rese nell'ambito di un organismo sportivo dilettantistico senza scopo di lucro e dirette allo svolgimento di attività sportiva dilettantistica, non possono assumere i caratteri della professionalità proprio perché inserite in un contesto qualificato dal riconoscimento di un organo pubblico attestante i requisiti stabiliti dalla norma, ponendo, quindi, una sorte di presunzione del carattere non professionale delle prestazioni in esame.

Non si può pretendere – come sostenuto _____ – che gli istruttori di discipline sportive dilettantistiche, per essere esenti da contribuzione, non debbano essere "qualificati" né avere "una specifica competenza, attestata da diplomi di tipo professionale". Non si deve confondere, infatti, l'amatorialità (ad es., quando un gruppo di amici decide di correre al parco) con il dilettantismo (ad es., quando alcune persone vogliono praticare atletica a livello non professionistico sotto la direzione di un istruttore-preparatore). L'esistenza di strutture organizzate, quindi, non esclude il dilettantismo che, anzi, necessita di collaboratori qualificati (e non certo improvvisati) per far svolgere in sicurezza le discipline sportive.

Per negare l'esenzione l'ente previdenziale deve 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.



Qualora anche si volesse accedere all'erronea tesi , secondo cui il regime agevolato non si potrebbe applicare ai redditi erogati a soggetti che svolgono attività professionali, si deve ritenere che il relativo onere probatorio debba gravare sull'ente previdenziale.

Nella memoria di costituzione non è stato formulato alcun capitolo di prova specifico ed idoneo a dimostrare la sussistenza in capo a ciascun collaboratore del requisito della professionalità.

Nella specie, trattandosi di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (pacificamente rientranti nel regime dei "redditi diversi"), non è possibile ritenere tali rapporti "professionali" sulla base della sola "continuità" dell'attività resa. Né la professionalità dell'attività svolta dai collaboratori potrà discendere, come ritenuto , dal solo fatto di avere i collaboratori percepito compensi superiori ad € 4.500,00. E' infatti la stessa circolare n. 21/E del 22-4-2003 dell'Agenzia delle Entrate, che precisa come i c.d. redditi diversi di cui al citato art. 67 DPR 917/86, non siano assoggettati a contribuzione Enpals, ma - se superiori ad € 7.500,00 o ad € 28.158,28 - ad imposizione fiscale (ritenuta a titolo d'imposta o a titolo d'acconto). La circolare, pertanto, evidenzia come l'aver percepito compensi superiori ad € 7.500,00 non comporta l'esclusione di tale retribuzione dai c.d. "redditi diversi" di cui al citato art. 67 TUIR.

Alla luce delle sopraesposte motivazioni, la sentenza impugnata dev'essere riformata con l'accoglimento dell'opposizione all'avviso di addebito in oggetto e con il riconoscimento che gli appellanti, soci della cessata società Società Sportiva Dilettantistica a r.l., nulla devono all'INPS per le pretese contributive azionate con il citato avviso di addebito.

Le spese processuali seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

In riforma della sentenza n. 2637/13 del Tribunale di Milano, accoglie l'opposizione all'avviso di addebito n. 36820120017917561000 e dichiara che gli appellanti, soci della cessata società Società Sportiva Dilettantistica a r.l., nulla devono all'INPS per le pretese contributive azionate con il citato avviso di addebito;

condanna l'istituto appellato al pagamento delle spese del doppio grado liquidate in euro 15.000,00 oltre spese generali ed accessori di legge.

Milano, 6 marzo 2017.

IL PRESIDENTE
(dott.ssa Benedetta Pattumelli)

IL RELATORE
(dott. Giovanni Casella)

