Prestazioni lavorative con Associazioni e Società sportive dilettantistiche: le agevolazioni, i vantaggi e le limitazioni

di Tiziano Argazzi (*)

Il mondo dello sport dilettantistico possiede caratteristiche particolari e per certi versi peculiari, anche in ragione del fatto che lo stesso rappresenta un importante strumento di promozione sociale e delle persone e come tale destinatario di particolari norme di favore in ambito fiscale, tributario e lavoristico. Una trattazione sistematica dei vari istituti che regolano l'attività delle Associazioni sportive dilettantistiche (nel seguito A.S.D.) in questa sede non è possibile per ragioni di spazio, e pertanto ci si limiterà a tratteggiarne alcuni, fra i più significativi, fra cui l'attività prestata nell'ambito di tali associazioni dai dipendenti pubblici.

Agevolazioni fiscali

Per quanto concerne le tale fattispecie, giova in via preliminare ricordare che la legge prevede, da un lato, una serie di agevolazioni per i redditi prodotti da tali sodalizi [(1)] e [(2)] e dall'altro riconosce trattamenti di favore per le prestazioni rese a favore di tali enti [(3)].

Proprio l'art. 67, comma 1 lettera m) ricomprende tra i redditi diversi (ossia quelli non riconducibili a nessuna delle grandi categorie di reddito: d'impresa, di lavoro autonomo e di lavoro dipendente) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati (...) dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto.

Il successivo art. 69 stabilisce al comma 2, che le suindicate indennità, rimborsi forfettari, premi e compensi non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro. Non concorrono, altresì, a formare reddito i rimborsi di spese documentate relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

Tali disposizioni di favore si applicano 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 [(4)].

L'Agenzia delle Entrate con propria risoluzione n. 34/E del 26 marzo 2001 ha chiarito che con l'espressione "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" il legislatore ha voluto ricomprendere nel regime agevolativo in argomento "i compensi corrisposti ai soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva a carattere dilettantistico". Quindi, prosegue la medesima risoluzione, la indicata disposizione è riferita a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione (atleti dilettanti, allenatori, giudici di gara, commissari speciali che durante le gare o manifestazioni, aventi natura dilettantistica, devono visionare o giudicare l'operato degli arbitri) ivi compresi coloro che nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione (figure dirigenziali) di norma presenziano all'evento sportivo consentendone, di fatto, il regolare svolgimento.

Con successiva risoluzione [(5)] l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che nella norma agevolativa rientrano anche i compensi erogati dalle A.S.D. nei confronti di soggetti che svolgono le attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica, ossia di soggetti che non svolgono un'attività durante la manifestazione, ma rendono le prestazioni indicate – formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica – a prescindere dalla realizzazione di una manifestazione sportiva. In buona sostanza, argomenta l'Agenzia

delle Entrate, il legislatore ha ampliato il novero delle prestazioni riconducibili all'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche nonché, di conseguenza, quello dei soggetti destinatari del regime di favore sopra richiamato, eliminando, di fatto, il requisito del collegamento fra l'attività resa dal percipiente e l'effettuazione della manifestazione sportiva.

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate è in linea con l'indirizzo assunto dall'Ex Enpals (Ente Nazionale di Previdenza e di Assistenza per i Lavoratori dello Spettacolo) oggi confluito nell'INPS [(6)] che con circolare n.18 del 9.11.2009 ha precisato che le disposizioni di cui all'articolo 35, comma 5 del D.L. 30 dicembre 2008, n.207 convertito con modificazioni nella legge 27 febbraio 2009, n. 14 hanno "fornito un'interpretazione «autentica» della locuzione utilizzata dal legislatore, all'art. 67, comma 1, lettera m), del (...) TUIR, con l'intento di qualificare le attività i cui compensi rientrino nella categoria dei redditi diversi".

Con detta circolare è stato altresì precisato, in particolare, che – anche sulla scorta dei chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro, 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 TUIR, non assume alcuna rilevanza la circostanza che le attività medesime siano svolte nell'ambito di manifestazioni sportive ovvero siano a queste ultime funzionali".

Prestazioni nell'ambito delle A.S.D. ed attività svolta da Pubblici dipendenti

Le A.S.D. per il raggiungimento dei propri scopi sociali e statutari si avvalgono delle prestazioni di una pluralità di figure (atleti, allenatori, preparatori atletici, dirigenti accompagnatori, istruttori, medici e paramedici, massaggiatori, addetti amministrativi e di segreteria, consulenti, custodi, etc) che possono prestare la loro attività gratuitamente e volontaristicamente oppure a titolo oneroso. In tale ultima ipotesi le prestazioni lavorative possono avere natura subordinata o autonoma oltre alle c.d. collaborazioni endoassociative di tipo sportivo (cioè i compensi sportivi e le collaborazioni amministrativo di natura non professionale), assoggettate al particolare regime di cui all'art. 69 TUIR) e le prestazioni di lavoro occasionale di tipo accessorio che prevede il pagamento delle prestazioni svolte dai collaboratori a mezzo voucher [(7)].

Una particolare forma di collaborazione è quella prestata a favore delle A.S.D. da pubblici dipendenti che può essere prestata gratuitamente oppure a titolo oneroso.

Con riguardo alla prima ipotesi, la legge 27 dicembre 2002 n. 289 stabilisce (art. 90 comma 23) che i dipendenti pubblici possano prestare la propria attività, nell'ambito delle società e associazioni sportive dilettantistiche, fuori dall'orario di lavoro, purché a titolo gratuito e fatti salvi gli obblighi di servizio, previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza. Ai medesimi soggetti possono essere riconosciuti esclusivamente le indennità e i rimborsi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), del TUIR.

L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 21 del 22.04.2003, nel ribadire che i dipendenti pubblici, fuori dal proprio orario di lavoro, possono prestare attività a favore di società ed associazioni sportive a titolo gratuito, ferma restando che allo stesso possono essere anche riconosciute indennità e rimborsi di spese documentate di importi congrui in base all'attività prestata. Infatti, in caso contrario, si potrebbe configurare la corresponsione di un compenso, in assenza di preventiva autorizzazione dell'Amministrazione di appartenenza.

Al riguardo l'art. 53, comma 7 del D.Lgs 30.03.2001 n. 165 prevede che "i dipendenti pubblici non possono svolgere incarichi retribuiti che non siano stati conferiti o previamente autorizzati dall'amministrazione di appartenenza. Ai fini dell'autorizzazione, l'amministrazione verifica l'insussistenza di situazioni, anche potenziali, di conflitto di interessi". Il successivo comma va a ribadire che "gli enti pubblici economici e i soggetti privati non possono conferire incarichi retribuiti a dipendenti pubblici senza la previa autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza dei dipendenti stessi. Ai fini dell'autorizzazione, l'amministrazione verifica l'insussistenza di situazioni, anche potenziali, di conflitto di interessi".

La Direzione Generale per le Politiche del Personale, l'Innovazione, il Bilancio e la Logistica con circolare n. 11 del 6.03.2013, poi integrata con la nota prot. n. 1443 del 12.03.2013 del Segretariato Generale, ha definito le modalità per ottenere l'autorizzazione a svolgere le attività extra officium rientranti nella fattispecie di cui all'art. 53 "più volte citato, previa valutazione delle stesse e delle relative attività, da svolgersi nel limite massimo di 200 ore per anno solare". Nel contempo viene stabilito che il dipendente che presenta istanza "è tenuto ad allegare il calendario, anche se non definitivo, dell'attività che intende espletare" o in caso di manifesta impossibilità, in ragione della particolarità dell'incarico, impegnarsi a comunicare in via preventiva e di volta in volta, per il tramite dell'Ufficio di appartenenza, le giornate in cui risulta impegnato per lo svolgimento della medesima attività.

La mancata acquisizione dell'autorizzazione preventiva assume rilievo disciplinare e, fermo restando l'applicabilità delle sanzioni, amministrative e disciplinari, previste dall'ordinamento, il compenso dovuto per le prestazioni nel caso svolte deve essere versato a cura dell'erogante o, in difetto, dal percettore nel conto dell'entrata del bilancio dell'Amministrazione del Lavoro.

Note:

(1) Art.1 Legge 16 dicembre 1991 n. 398 (Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche): Le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 250.000 euro;

(2) Ai fini dell'IVA e delle imposte dirette alle A.S.D. si applicano, in via generale, le norme previste per gli Enti non commerciali e contenute nel DPR 22.12.1986 n. 917 (TUIR);

(3) Artt. 67, comma 1 lettera m) e 69, comma 2 del TUIR;

(4) Il D.L. 30 dicembre 2008, n.207 convertito con modificazioni nella legge 27 febbraio 2009, n. 14 ha disposto (art. 35 comma 5) che «Nelle parole "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" contenute nell'articolo 67, comma 1, lettera m), del TUIR sono da ricomprendere la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica»;

(5) Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 38/E del 17.05.2010 recante in oggetto: "Chiarimenti in merito a problematiche tributarie relative agli enti sportivi dilettantistici";

(6) L'Enpals è confluito nell'Inps, dal 1° gennaio 2012, per effetto del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modifiche nella legge n. 214 del 27 dicembre 2011;

(7) Per prestazioni di lavoro accessorio si intendono attività lavorative che non danno luogo, con riferimento alla totalità dei committenti, a compensi superiori a 5.000 euro nel corso di un anno solare, annualmente rivalutati sulla base della variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie degli operai e degli impiegati intercorsa nell'anno precedente. Fermo restando il limite complessivo di 5.000 euro nel corso di un anno solare, nei confronti dei committenti imprenditori commerciali o professionisti, le attività lavorative di cui al presente comma possono essere svolte a favore di ciascun singolo committente per compensi non superiori a 2.000 euro, rivalutati annualmente ai sensi del presente comma. Le prestazioni svolte a tale titolo devono essere remunerate con un voucher da 10 euro lordi per ogni ora di attività.

[*] funzionario della Direzione Territoriale del Lavoro di Ferrara. Le considerazioni qui espresse non impegnano l'Amministrazione di appartenenza, ai sensi della Circolare del Ministero del Lavoro del 18 marzo 2004.