



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DI APPELLO DI ROMA – SEZIONE LAVORO E PREVIDENZA

Composta dai sigg. magistrati:

dott. Rosa Scotto di Carlo - Presidente relatore
dott. Paolo Cocchia - Consigliere
dott. Giovanni Boeri - Consigliere

all' udienza di discussione del 11.4.2018 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nella causa civile in grado di appello iscritta al n. 911/17 RG

TRA

WELLNESS TOP LINE S.R.L., in persona l.r. (avv. L. Valenzise)

APPELLANTE

E

INPS, in proprio e quale mandatario della SCCI S.P.A., in persona l.r., (avv. A. Manno)

APPELLATO

avente ad oggetto: appello avverso la sentenza del Tribunale di Roma n. 9292/16 in data 25.10.2016.

CONCLUSIONI DELLE PARTI: come in atti.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'appellante ha impugnato la sentenza in oggetto che aveva respinto 'il ricorso in opposizione proposto, con l'integrale conferma della pretesa creditoria di cui all'avviso di addebito n. 39720140019777651 del 9.12.2014, notificato in data 13.1.2015', condannando la società opponente a rifondere le spese di lite.

Ha affidato l'impugnazione a tre motivi, chiedendo, in riforma di essa, l'accoglimento delle originarie domande che ha riproposto, ovvero sia di 'annullare e/o dichiarare l'illegittimità dell'avviso di addebito ... e di tutti gli atti presupposti e conseguenti, emettendo nel contempo ogni altro consequenziale provvedimento di legge', con condanna dell'Inps al pagamento del doppio grado del giudizio.

L'Inps, anche quale mandataria di SCCI s.p.a. si è costituita ritualmente ed ha resistito all'appello. Ha chiesto in via principale di respingere il ricorso in appello perché infondato e per l'effetto confermare la sentenza impugnata; in subordine, di accertare e dichiarare l'obbligo contributivo ex Enpals per la minore somma da provare in corso di causa, con le connesse somme aggiuntive e di condannare l'appellante al relativo pagamento, con parziale conferma della cartella; vinte le spese di entrambi i gradi di giudizio.

All'odierna udienza la causa è stata posta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

§.1. Il Tribunale dopo avere precisato che l'avviso di addebito è relativo al verbale ispettivo ex Enpals del 22.6.2008 per il periodo successivo a quello considerato da precedente accertamento ispettivo della DPL e, segnatamente, che il periodo oggetto di recupero contributivo da parte dell'ex Enpals, ora Inps, relativamente alle posizioni dei collaboratori istruttori di palestra è quello dal settembre 2008 al febbraio 2013, ha ritenuto che:

- la normativa riferimento è rappresentata dal DLCPS n. 708/1947, art. 4, con le innovazioni di cui al d.m. 15.3.2005, che pone l'obbligo contributivo a carico delle imprese presso le quali i lavoratori, tra cui 'gli istruttori e gli addetti agli impianti e circoli sportivi di qualsiasi genere', prestano la loro

opera retribuita a prescindere dalla natura autonoma o subordinata del rapporto di lavoro o dalla occasionalità della prestazione lavorativa;

- l'esenzione contributiva dei 'redditi diversi' di cui all'art. 67, co. 1, lett. m), d.P.R. n. 917/1986, riguarda, tra gli altri, i rimborsi forfetari di spesa e i compensi erogati da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e sempre che le somme non siano conseguite nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo o in accomandita semplice, ovvero in relazione alla qualità di lavoratore dipendente;

- indici dell'attività professionale, da valutare nel complesso, sono: le specifiche conoscenze tecnico-giuridiche connesse all'attività svolta; le caratteristiche di abitudine dell'attività, ovvero sia di ripetitività, regolarità, stabilità e sistematicità, benchè essa sia esercitata in via non esclusiva, né preminente; la misura non avente caratteristiche di marginalità delle somme complessivamente percepite da individuare ragionevolmente nel limite annuo di € 7.500,00 di esenzione Irpef (cd. no tax area), con la specifica precisazione che tale indicatore non vale in termini assoluti ma va rapportato al complesso delle ulteriori circostanze;

- la Corte di Appello di Roma con le sentenze nn. 102/2014 e 2118/16 ha riconosciuto il carattere di abitudine, come innanzi precisato, e quindi di attività professionale delle prestazioni degli istruttori sportivi, per contro la limitata misura del compenso essendo idonea ad incidere sugli obblighi di imposta dei singoli istruttori ma non della associazione sportiva tenuta in ogni caso al versamento della contribuzione;

- le dichiarazioni dei testi Emiliani Stefano e Feliciani Silvia, istruttori di ginnastica generale e di preparazione atletica, hanno fornito elementi di prova circa le conoscenze tecniche connesse all'attività svolta, l'abitudine delle prestazioni a cadenza plurisettimanale e di durata di più anni (oltre 20 anni per Emiliani), nell'irrelevanza per quanto innanzi detto del limite del compenso.

In base a ciò ha concluso che 'In definitiva, sia dai documenti acquisiti dagli Ispettori, sia dalle dichiarazioni rese e dalle testimonianze raccolte in sede istruttoria, si ritiene dimostrata la pretesa dell'Inps'.

1. Con il primo motivo l'appellante censura la 'Errata interpretazione e conseguente errata disapplicazione dell'art. 67, primo comma, lettera m) del d.P.R. n. 917/1986.'. Deduce che secondo l'interpretazione testuale dell'art. 67, co. 1, lett. m), d.P.R. n. 917/1986 (TUIR) il criterio della professionalità è indicato solo per la prima categoria (cori, bande musicali e filodrammatiche dilettantistiche), mentre per la successiva categoria delle attività sportive la disposizione ha riguardo al dilettantismo accertato e certificato dal CONI, senza riferimento alcuno alla natura non professionale delle attività sportive. Da ciò la conseguenza che il criterio di non professionalità riguarda solo la suddetta categoria dei cori, bande e filodrammatiche, nonchè, in base all'ultima parte della norma, le società e associazioni sportive dilettantistiche, a prescindere dalla certificazione, limitatamente ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale; mentre hanno diritto all'esonero contributivo le attività sportive che non rientrano nel professionismo sportivo in base al certificato requisito formale di SSD e ADS. Ciò vale anche per gli istruttori sportivi dato che l'art. 35, co. 5, d.l. n. 207/2008, conv. legge n. 14/2009 stabilisce che 'nelle parole <<esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche>> contenute nell'art. 67, comma 1, 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'.

Censura ancora la 'Errata applicazione dei criteri di cui al D.P.R. n. 633/72 e delle Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 01.03.2004'. Deduce che i criteri generali indicati da tali fonti, erroneamente applicati alla fattispecie, non tengono conto delle peculiarità dell'attività sportiva dilettantistica disciplinata e dell'esonero contributivo che l'art. 67, co. 1, lett. m), citato d.P.R. n. 917/1986 riconosce espressamente alle SSD e ASD in quanto è oggettivamente impossibile svolgere l'attività di didattica, preparazione e assistenza sportiva con i caratteri della contingenza, dell'eventualità, della secondarietà.

Evidenzia le altre fonti normative (art. 2, d.lgs. n. 81/2015) e, in particolare, la Circolare n. 1/2016 dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro dell'1.12.2016, successiva alla sentenza, che fornendo indicazioni agli organi di vigilanza sulle ASD e SSD in base alle peculiarità dell'attività sportiva dilettantistica rispetto alle altre attività lavorative, danno ulteriore conferma della sostenuta interpretazione siccome conforme alla ratio della legge, così come parte della giurisprudenza di merito (C. Appello Milano, sent. n. 1172/14, Firenze, sent. n. 683/14, C. Appello Bologna nn. 558/16 e 2050/16).

2. Con il secondo motivo l'appellante censura l'orientamento della Corte di Appello di Roma seguito dalla sentenza impugnata ribadendo che in base ad esso l'esonero contributivo stabilito per legge sarebbe annullato essendo del tutto incompatibili di fatto i criteri di sporadicità ed occasionalità con l'attività di istruzione sportiva dilettantistica.

3. Con il terzo motivo svolto in via subordinata, lamenta l'insufficienza dell'istruttoria evidenziando che la teste Felicioni non ha confermato il pur contestato criterio dell'abitudine della prestazione, avendo riferito '... ci vado quando posso anche perché ho un'agenzia immobiliare', che non avevano testimoniato gli altri tre (dei cinque) istruttori sportivi considerati nell'accertamento ispettivo e che pertanto la pretesa dell'Inps non avrebbe potuto essere considerata integralmente dimostrata, ma viceversa limitatamente al solo istruttore Emiliani Stefano.

4. L'Inps sostiene invece la correttezza della sentenza riproponendo le difese del precedente grado.

5. I primi due motivi che possono essere congiuntamente esaminati in quanto strettamente connessi, sono infondati.

L'interpretazione proposta dalla società appellante della invocata normativa di esenzione dall'obbligo contributivo non è persuasiva.

Dispone l'art. 67, comma 1, lett. m), di cui al d.P.R. n. 917/1986, nel testo post riforma 2004: *'Sono redditi diversi se 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, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:*

...
m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli 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. 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 e associazioni sportive dilettantistiche'.

Ai sensi dell'art. 69 (nel testo in vigore dall'1/01/2004), comma 2: *'Le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 81 (ora 67) non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro.'*

La norma di interpretazione autentica di cui all'art. 35, co. 5, d.l. n. 207/2008, conv. legge n. 14/2009, stabilisce *'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.'*

Il dato letterale della norma dell'art. 67, co. 1, lett. m), del citato d.P.R. n. 917/1986 non depone nel senso indicato dall'appellante, risultando richiamata la integrale espressione della prima ipotesi *'... e i compensi ... per prestazioni di natura non professionale'* dal successivo pronome *'quelli'* riferito alla seconda ipotesi, come del resto confermato dalla inequivoca previsione che segue relativa ai rapporti di collaborazione amministrativo-gestionale per il medesimo ambito sportivo

dilettantistico ed, ancor prima, risultando oggetto dell'esenzione i redditi diversi, tra cui quelli di cui alla lettera m), *'se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali ...'*.

Del resto, pure diversamente opinando sul punto, la conclusione non muterebbe dovendo trattarsi di prestazioni rese nell'ambito di *'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche'* attesa la ratio della norma di favorire lo svolgimento di attività sportive per mere finalità ludiche e non imprenditoriali.

Tale interpretazione, conforme a quella di numerosi precedenti di questa stessa Corte di Appello (cfr. da ultimo sent. n. 219/17 prodotta in atti dall'appellato), trova avallo nell'orientamento della S.C.

Secondo Cass., ord. n. 23789/16 *'In tema di IRPEF, ai fini dell'applicazione del regime fiscale di non imponibilità, fino ad euro 7.500,00, dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m. (prima 81) del d.P.R. n. 917 del 1986, secondo quanto previsto dal successivo art. 69, nel testo applicabile dal 1° gennaio 2004, i compensi per prestazioni (nella specie, percepiti da un istruttore sportivo) devono essere erogati da un'associazione di tipo sportivo-dilettantistico nell'ambito di tale attività e non di quella commerciale, essendo insufficiente il mero riconoscimento da parte del CONI della qualifica di società sportiva dilettantistica.'* In motivazione la S.C. ha precisato:

'... Ai sensi dell'art.67 comma 1 lett. m del DPR 917/1986, TUIR (testo in vigore dall'1/01/2004), sono "redditi diversi", "se 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, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente", "m) 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. 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 e associazioni sportive dilettantistiche". Ai sensi dell'art.69 (nel testo in vigore dall'1/01/2004), comma 2°, "Le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 81 (ora 67) non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro".

Pertanto, la C.T.R. ha errato nell'aver ritenuto irrilevante ai fini del godimento dell'agevolazione fiscale, il carattere commerciale e non di società sportiva dilettantistica della committente (e l'Agenzia delle Entrate afferma che il disconoscimento del regime agevolativo per la Wellness Project sarebbe stato confermato da alcune decisioni di primo grado, passate in giudicato per mancata impugnazione).

Al contrario, la valutazione del mancato esercizio di attività sportiva dilettantistica è di per sé decisiva, in quanto la norma dell'articolo 67 DPR 917/86 si riferisce *"alla attività sportiva dilettantistica"*, cosicché l'esclusione, per la società erogante, dell'esercizio di detta attività comporterebbe l'estraneità dei compensi in oggetto dall'area applicativa dell'art. 67 DPR 917/86. Nè rilevarebbe il mero riconoscimento da parte del CONI della qualifica di società sportiva dilettantistica, essendo altresì richiesta dalla norma la riconducibilità dell'attività degli istruttori all'esercizio da parte della associazione (come tale qualificata) della attività sportiva dilettantistica (cfr. Cass.1..5904/2016). [leggasi: Cass. Sez. L., n. 5904/2016].

In quest'ultima sentenza, resa in materia di obbligo contributivo Inail, la Corte di legittimità ha osservato in motivazione che *'... la norma dell'articolo 67 DPR 917/86, come la norma di interpretazione autentica, si riferiscono rispettivamente "alla attività sportiva dilettantistica" ed alla attività di formazione, didattica, preparazione ed assistenza "all'attività sportiva dilettantistica"; l'aver escluso l'esercizio di detta attività comporta ab imis la estraneità della società all'area applicativa dell'art. 67 DPR 917/86. Nè rileva il mero riconoscimento da parte del CONI della qualifica di società sportiva dilettantistica, essendo altresì richiesta dalla norma la*

ric conducibilità dell'attività degli istruttori all'esercizio da parte della associazione (come tale qualificata) della attività sportiva dilettantistica.'; ed ancora 'In esito alla rilevata formazione del giudicato interno circa il mancato esercizio da parte della società ricorrente della attività sportiva dilettantistica non sussiste il presupposto per la applicazione della disciplina di esenzione, fondata non soltanto sulla affiliazione della società alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I. ma anche sull'utilizzazione delle collaborazioni "a fini istituzionali" e dunque in relazione ad una attività sportiva dilettantistica.'

Le censure suddette vanno dunque respinte, dovendosi confermare sussistente l'obbligo contributivo dell'appellante ai sensi del d.m. 15.3.2005, emesso in base all'art. 3, co. 2, d.lgs. n. 708/1947, come sostituito dall'art. 43, co. 2, legge n. 289/2002, indipendentemente dalla natura subordinata o autonoma della prestazione lavorativa (art. 2 d.lgs. n. 182/1997).

6. E' pure infondato il terzo motivo.

Va precisato che dal prodotto verbale di accertamento Inps del 31.7.2013 risulta, difformemente da quanto sostenuto dall'appellante, che è stata rilevata l'omissione contributiva per sei lavoratori, segnatamente Castello Francesco, Coccoluto Marlene, Emiliani Stefano, Felicioni Silvia, Marconi Stefano, Sabella Chiara. Per ciascuno di essi l'Inps ha prodotto la documentazione acquisita in sede amministrativa, in particolare le lettere-contratto e le ricevute dei compensi mensili. Al detto verbale è stato pure allegato il precedente verbale di accertamento ispettivo della DPL di Roma del 22.6.2008 relativo, tra gli altri, agli stessi lavoratori, ad eccezione di Coccoluto Marlene e Sabella Chiara.

Dunque ed in ogni caso la pretesa dell'Inps non è stata riconosciuta in base a prova incompleta del requisito dell'abitudine delle prestazioni, evincendosi essa, a tacer d'altro, dalla durata per tutti pluriennale dell'attività, compresa Felicioni Silvia, ed addirittura ultraventennale di Emiliani Stefano, esaminati a testimoni.

7. Alla reiezione dell'appello, assorbita ogni altra questione e richiesta anche istruttoria, consegue secondo il principio di soccombenza la regolazione delle spese del grado, liquidate in dispositivo.

8. Si dà atto che sussistono le condizioni oggettive richieste dall'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 quale introdotto dall'art. 1, comma 17 legge n. 228 del 2012.

PER QUESTI MOTIVI

La Corte, respinge l'appello;

condanna l'appellante al pagamento delle spese del grado che liquida in € 4.000,00 per compensi, oltre rimborso forfettario spese generali 15%, Iva e CPA come per legge;

dà atto che sussistono le condizioni oggettive richieste dall'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 quale introdotto dall'art. 1, comma 17 legge n. 228 del 2012.

Così deciso in Roma, in data 11.4.2018.

IL PRESIDENTE ESTENSORE
dott. Rosa Scotto di Carlo

FUNZIONARIO G. AZIARIO
Maria Francesca Fortunio

CORTE DI APPELLO DI ROMA
Sezione Lavoro e Previdenza
DEPOSITATO IN CANCELLERIA
Ogg 14 GEN 2019
IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Maria Francesca Fortunio

