

AGI LOMBARDIA

I rapporti di collaborazione nel dilettantismo sportivo

RELATORE: Dott. Donato Foresta

Milano 27 novembre 2019

INQUADRAMENTO FISCALE DELLE COLLABORAZIONI SPORTIVE

Art. 67 TUIR, comma 1, lett. m)

Sono redditi diversi se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o 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

In combinato disposto con l'art. art 69 T.U.I.R.

Le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000 euro.

Ex art. 67 l'erogazione delle somme è legittima in presenza dei requisiti:

Soggettivi: CONI, FSN, DSA, EPS e qualunque organismo da essi riconosciuto purchè persegua finalità sportive dilettantistiche.



Riconoscimento dal CONI, che è l'Unico ente certificatore (asd e ssd solo se Iscritte al Registro CONI)

Oggettivi: nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica o in collaborazioni coordinate e continuative amministrativo - gestionali

In assenza dei seguenti requisiti:

Purchè non ricorrano rapporti di lavoro:

- subordinato;
- autonomo professionale

Esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica



È necessario chiarire

Cosa si intende per attività sportiva?

Quando è attività dilettantistica?

Attività sportiva

(ai fini della legittima erogazione dei compensi sportivi)

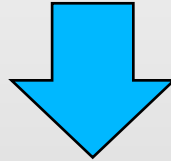
CARTA EUROPEA DELLO SPORT → Si intende per “sport” qualsiasi forma di attività fisica che, attraverso una partecipazione organizzata o non, abbia per obiettivo l’espressione o il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l’ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli.

OMS (qualunque forma di attività finalizzata al benessere psico-fisico)
finalità istituzionale

Attività sportiva

(ai fini della legittima erogazione dei compensi sportivi)

CONI delibere del C.N. (20/12/2016- 26/03/2019) → elenco di discipline considerate (le uniche) attività sportive che consentono l'iscrizione al Registro delle società ed associazioni sportive dilettantistiche tenuto dal CONI - e la legittima percezione delle agevolazioni fiscali



Elenco redatto sulla base delle discipline riconosciute da CIO; SportAccord; Discipline sportive presenti negli statuti delle FSN e DSA approvati dalla Giunta nazionale CONI

Delibera del 20/12/2016

«L'iscrizione al Registro delle società e associazioni sportive dilettantistiche tenuto dal CONI, che vale come riconoscimento a fini sportivi, sia consentita solo agli enti che svolgono le discipline sportive dilettantistiche indicate in elenco...muovendo dal presupposto che il CONI deve adottare misure tese alla corretta individuazione di soggetti che ricevono trattamenti fiscali e previdenziali agevolati...per eliminare fenomeni di elusione purtroppo ricorrenti»

IL CONI è «unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società ed associazioni sportive dilettantistiche»



Riconosciuto al CONI dall'art. 7 della l. 186/2004 (di conversione del decreto legge n. 136 del 28/05/2004)

Compensi sportivi solo per lo svolgimento di attività sportiva nelle discipline elencate dal CONI....



Problema:

- 1) se ASD/SSD svolge solo attività non compresa nella lista?
(non ha titolo per iscrizione al Registro CONI)
- 2) Se ASD/SSD svolge attività comprese nella lista e non comprese nella lista?

Attività sportiva deve essere sportiva dilettantistica



Ovvero?

Manca una definizione

(unico riferimento è art. 90 l. 289/02)- In via residuale ...

Solo il professionismo è definito *ex lege* (l. 91/1981)

Nb. Non deve essere confuso con lo sport di alto livello!! (anche dilettanti)

Chi svolge attività sportiva a titolo oneroso in modo continuativo
presso le FSN riconosciute dal CONI (con settore
professionistico)

Mai lo sport femminile

(Calcio; pallacanestro; Ciclismo e Golf)

Esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica

Anche attività didattica

art. 35 comma 5 D.L. 30/12/08 n. 207 convertito in L. 27/2/09 n.14:

“Nelle parole esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche contenute nell’articolo 67 comma 1 lett.m) del TUIR sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l’assistenza all’attività sportiva dilettantistica”.

L’art.90 L.289/02 al comma 18 lett.c) → contenuto degli statuti degli enti sportivi dilettantistici deve prevedere nell’oggetto sociale «...compresa l’attività didattica...».

ATTIVITA' DIDATTICA - ANTE 2009

Agenzia delle Entrate Risoluzione n.34/E del 26/3/2001

Il regime agevolativo è circoscritto ai compensi corrisposti a soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva a carattere dilettantistico

Atleti dilettanti, allenatori, giudici di gara, commissari di gara, dirigenti sportivi tesserati: soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica;

Enpals, direzione generale, 27/11/2008

I compensi costituiscono reddito diverso per i percettori soltanto qualora l'attività sportiva essi prestata sia funzionale allo svolgimento della manifestazione sportiva ovvero sia connessa alla realizzazione di gare o manifestazioni sportive a carattere dilettantistico

ATTIVITA' DIDATTICA - POST 2009

Agenzia delle Entrate Risoluzione n. 38/E del 17/5/2010

L'intervento normativo ha ampliato il novero delle prestazioni riconducibili nell'ambito dell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche - e quindi quello dei soggetti destinatari del regime di favore - eliminando di fatto il requisito del collegamento fra l'attività sportiva resa dal percipiente e l'effettuazione della manifestazione sportiva.

Enpals, circolare n.18 del 9/11/09

Non assume alcuna rilevanza che le attività siano svolte nell'ambito di manifestazioni sportive ovvero siano a queste ultime funzionali

Spettanza delle agevolazioni a prescindere dalla realizzazione di manifestazioni competitive è recepita dalla Giurisprudenza (merito e legittimità) → *Trib. Torino, 15/4/2010; Trib. Torino, 17/5/2010 n.884; Trib. Venezia, 25/11/2010, n.1060; Trib. Venezia, sez. lav., 12/4/2012 n. 453; Trib. Venezia, sez. lav., 9/3/2012 n. 297; Trib. Venezia, sez. lav. 18/8/2014 n. 536;*

Cass. 3184/14

...per sport va comunemente intesa - secondo quanto è dato leggere dalla Carta Sportiva Europea del Consiglio d'Europa - qualsunque forma di attività fisica che ha quale finalità l'espressione ed il miglioramento della condizione fisica e mentale con la promozione della socializzazione ovvero con il conseguimento di risultati a tutti i livelli...

L'art.35 L.149/09 è una norma interpretativa che elimina il dubbio perpetuatosi nella prassi circa l'applicabilità dell'esenzione solo a quelle attività funzionali a manifestazioni sportive dilettantistiche.....è sufficiente, ai fini dell'esenzione, solo che vi sia un esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, intendendosi per tali tutte quelle non aventi carattere professionistico ... ricomprese in una delle funzioni indicate (formazione, didattica preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica). Poiché manca una nozione giuridica dell'attività sportiva dilettantistica è evidente che anche la didattica (la formazione o l'assistenza) applicata ad una attività amatoriale sganciata da future manifestazioni sportive o gare ...rientra nella categoria delle attività sportive fiscalmente esenti

Collaborazioni coordinate e continuative di carattere amministrativo gestionale

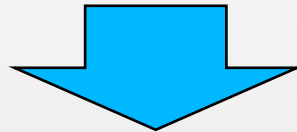
Circolare Agenzia Entrate 22/4/2003 n.21

- continuità nel tempo
- coordinazione
- inserimento nell'organizzazione del committente
- assenza del vincolo di subordinazione
- assenza di conoscenze tecnico giuridiche collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente
- compiti tipici: raccolta delle iscrizioni, tenuta cassa e contabilità

App. Milano, sez. lav., 1361/13; App. Firenze, sez. lav. n.683/14; Trib. Bologna, 7/3/2017 n.221; App. Firenze, sez. lav. n.197/2017; Trib. Venezia, sez. lav., 499/18.

Continuativa o abituale, caratteristica della prestazione

Circolare dell' Agenzia delle Entrate 22/4/2003 n. 21



con riferimento al requisito della “natura non professionale”, si specifica che deve trattarsi di attività che non richiedano specifiche conoscenze tecnico-giuridiche ricollegate all’esercizio di attività professionale svolta abitualmente.

“sono pertanto escluse le prestazioni rientranti nell’oggetto dell’arte o della professione”

La stessa circolare precisa che *“rientrano ... nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale, i 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”*

D. Lg.vo n.81/2015 art.2 (Jobs act)

a far data dal 1/1/2016 si applica la disciplina del lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative ed etero organizzate dal committente in relazione ai tempi e ai luoghi di lavoro

l'art.2 comma II lett.d) introduce una deroga per le collaborazioni rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate a FSN, DSA ed EPS e riconosciute dal Coni, come individuati e disciplinati dall'art.90 L.289/02

Min. Lav. Interpello 6/2016 estensione CONI, FSN, DSA, EPS

RIQUALIFICAZIONE DEL RAPPORTO DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Come lavoro subordinato (art. 2094 c.c.) → il lavoratore mette a disposizione del datore di lavoro la propria energia lavorativa (oggetto della prestazione) sotto la vigilanza e le direttive del datore di lavoro



assoggettamento gerarchico

RIQUALIFICAZIONE DEL RAPPORTO DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Come lavoro autonomo → oggetto della prestazione è l'opera/il servizio (e cioè il risultato della propria attività organizzata in piena autonomia e a proprio rischio)

- **lavoro parasubordinato** → personalità, continuità, coordinazione: connessione funzionale derivante da un protratto inserimento nell'organizzazione aziendale o nelle finalità perseguite dal committente (*Cass.civ., sez. lav., n. 5698/2002*)

modalità di coordinamento stabilite di comune accordo dalle parti

Elementi per eventuale riqualificazione del rapporto

- Indici di professionalità (Enpals 2006)
- abitudine della prestazione, anche non esclusiva né preminente
- non marginalità dei compensi (4500 euro annui)
- possesso di specifiche conoscenze tecniche (e qualifiche)
- pluricommitenza

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Tribunale di Ancona, sezione lavoro, sentenza n. 216 del 10/04/2013

Sentenza passata in giudicato a seguito di mancata presentazione di appello da parte di INPS/DPL.

E' illegittima la contestazione della sussistenza di rapporti di lavoro subordinato tra la ASD e gli istruttori che operavano nella palestra gestita dall'associazione disconoscendo la validità dei contratti di conferimento di incarico per la promozione dello sport dilettantistico per effetto della negazione della natura sportiva dilettantistica della ricorrente qualificata come società commerciale con P.V.C. dell'Agenzia delle entrate

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Tribunale di Ancona, sezione lavoro, sentenza n. 216 del 10/04/2013 (segue...)

E ciò in quanto:

1. la certificazione della natura di associazione sportiva dilettantistica spetta, ai sensi dell'art. 7, D. Lgs. 136/2004, unicamente al CONI, quale unico organismo certificatore dell'attività sportiva dilettantistica svolta dalle società ed associazioni sportive dilettantistiche e quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del D.Lgs. 23/07/1999 n. 242 e successive modificazioni;
2. non spetta agli ispettori dell'Agenzia delle Entrate la qualificazione delle associazioni sportive dilettantistiche (qualificazione che, come sopra rilevato, spetta unicamente al CONI) potendo essi valutare unicamente l'eventuale impostazione commerciale dell'attività ai fini dell'operatività o meno di agevolazioni fiscali,

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Tribunale di Ancona, sezione lavoro, sentenza n. 216 del 10/04/2013 (segue...)

E ciò in quanto:

3. conseguentemente, confermata la natura giuridica di associazione sportiva dilettantistica, si rende applicabile il 3° comma dell'art. 61 D. Lgs. n. 276/2003 (legge Biagi)

4. infine il giudice del lavoro, in relazione all'applicabilità del 3° comma dell'art. 61, osserva che l'ampiezza del concetto di "attività comunque rese ed utilizzate" ai fini istituzionali permette di includere in esso ogni tipo di attività prestate in favore dell'associazione a fini sportivi.

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Sentenza Corte d'Appello Firenze n.197/2017: DIFFERENZA TRA "PROFESSIONISMO SPORTIVO" E "PROFESSIONALITÀ"

"Il Collegio (dando continuità ad un orientamento già espresso con la sentenza 683/2014) ritiene che la lettura dell'art. 67 TUIR evidenzia come il requisito della professionalità è richiesto per legge unicamente per i protagonisti delle manifestazioni di cori, bande musicali e filodrammatiche ma non per i percettori dei compensi menzionati nella seconda parte della disposizione, dedicata specificamente alle attività sportive dilettantistiche.

E la differenza fra le due situazioni si spiega per il fatto che, a differenza di quelle artistiche, le sole attività sportive poggiano su un riconoscimento pubblico (affiliazione delle società alle Federazioni riconosciute dal CONI) che a sua volta realizza una sorta di presunzione del carattere non professionale delle prestazioni svolte nel suo ambito (in tal senso espressamente Corte d'appello di Milano n. 1172/14 del 10.12.2014).

In ogni caso deve presumersi che la legge abbia inteso proteggere e favorire la peculiare figura del lavoro nel campo sportivo dilettantistico.

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Sentenza Corte d'Appello Firenze n.197/2017: DIFFERENZA TRA "PROFESSIONISMO SPORTIVO" E "PROFESSIONALITÀ" (segue...)

E la differenza fra le due situazioni si spiega per il fatto che, a differenza di quelle artistiche, le sole attività sportive poggiano su un riconoscimento pubblico (affiliazione delle società alle Federazioni riconosciute dal CONI) che a sua volta realizza una sorta di presunzione del carattere non professionale delle prestazioni svolte nel suo ambito (in tal senso espressamente Corte d'appello di Milano n. 1172/14 del 10.12.2014).

In ogni caso deve presumersi che la legge abbia inteso proteggere e favorire la peculiare figura del lavoro nel campo sportivo dilettantistico.

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Sentenza Corte d'Appello Firenze n.197/2017: DIFFERENZA TRA “PROFESSIONISMO SPORTIVO” E “PROFESSIONALITÀ” (segue...)

*“Pertanto alla luce della normativa vigente appare chiaro che l'applicazione della normativa agevolativa che riconduce tra i **redditi diversi** le indennità erogate ai collaboratori è consentita solo al verificarsi delle seguenti condizioni:*

1 – che l'associazione/società sportiva dilettantistica sia regolarmente riconosciuta dal CONI attraverso l'iscrizione nel registro delle società sportive dilettantistiche;

*2 - che il percettore svolga mansioni rientranti, **sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie allo svolgimento delle attività sportivo dilettantistiche, così come regolamentate dalle singole federazioni (Vedi Circolare Ispettorato del lavoro n. 1 del 1.12.2016)***

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Sentenza Corte d'Appello Firenze n.197/2017: DIFFERENZA TRA “PROFESSIONISMO SPORTIVO” E “PROFESSIONALITÀ” (segue...)

“Diverse considerazioni valgono per la posizione di addetta alla reception e alle pulizie dell' impianto e dunque ad una attività che si può qualificare tra quelle “gestionali” menzionate dall'art.67, ultima parte. Nella specie si tratta di attività gestionale svolta professionalmente.

La lavoratrice ha dichiarato di essere occupata tutti i giorni dalle 5 alle 8 ore quotidiane a fronte di una retribuzione mensile di euro 700/800. ...si ravvisa il carattere professionale dell'attività svolta dalla lavoratrice trattandosi di occupazione abituale e di esclusiva fonte di reddito.

L'abitudine e la professionalità della prestazione è evidenziata anche dall'orario pieno settimanale. L'art. 67 esclude dalla esenzione chi presti stabilmente attività lavorativa nell'impianto sportivo.

Nella specie, in altre parole, mancano gli estremi della marginalità tipica di un impegno occasionale

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Sentenza Tribunale Venezia n.216/2017: DIFFERENZA TRA “PROFESSIONISMO FISCALE” E “PROFESSIONISMO SPORTIVO”

Ad avviso del Giudicante la normativa sopra richiamata consente di escludere dall’obbligo contributivo all’Enpals i redditi percepiti dagli istruttori di nuoto, dagli assistenti bagnanti e dagli addetti alla reception dalla società convenuta, in quanto società sportiva dilettantistica come tale riconosciuta dal CONI e iscritta al Registro Nazionale CONI Associazioni e Società sportive dilettantistiche

Nel nostro ordinamento è stato rimesso al CONI il potere di definire gli sport, gli enti e le associazioni che svolgono attività dilettantistiche, di talché la definizione di ciò che è “dilettantistico” e ciò che è “professionistico” è rimesso alla qualifica che dell’attività, sport e ente/società/associazione viene effettuata dal CONI.

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Sentenza Tribunale Venezia n.216/2017: DIFFERENZA TRA “PROFESSIONISMO FISCALE” E “PROFESSIONISMO SPORTIVO”

Dunque affinché l'allenatore ed il preparatore atletico possano essere qualificati come sportivi professionisti devono ricorrere le seguenti concorrenti condizioni: a) attività sportiva svolta a titolo oneroso; b) attività sportiva svolta con carattere di continuità; c) attività sportiva svolta nell'ambito delle discipline regolate dal CONI; d) in possesso della *qualificazione* conseguita dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle federazioni stesse; *d.1) “con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica.”*

Tale ultimo inciso è particolarmente significativo poiché, a seguito di un ampio dibattito sul punto, probabilmente con una norma di compromesso, la fonte di rango primario ha alla fine rimesso alle Federazioni sportive nazionali stabilire i criteri e limiti [...] in cui una determinata attività sportiva debba ritenersi dilettantistica o professionista, secondo le direttive impartite dal CONI.

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Sentenza Tribunale Venezia n.216/2017: DIFFERENZA TRA “PROFESSIONISMO FISCALE” E “PROFESSIONISMO SPORTIVO”

Seppure la scelta legislativa possa lasciare dei margini di perplessità, nel senso che ai più possa apparire alquanto singolare che atleti di caratura internazionale, che sicuramente dedicano all'attività sportiva la parte più che significativa della propria esistenza (almeno in età giovanile) **possano essere considerati dei non professionisti**, è pur vero che la scelta si giustifica in una visione di sostegno a tutte quelle realtà sportive che nonostante siano note e occasionalmente assurgano agli onori della cronaca non abbiano però quel seguito di pubblico e di abbonati che consenta di sostenersi come settore professionistico.

... mentre è bene chiarire che <<**dilettantistico**>> **non** significa **né gratuito né non agonistico** (vi sono sport dilettantistici ma svolti in modo agonistico) né svolgimento di una attività senza adeguata preparazione e formazione

SENTENZE IN MATERIA DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SPORTIVA

Sentenza Tribunale Venezia n.216/2017: DIFFERENZA TRA “PROFESSIONISMO FISCALE” E “PROFESSIONISMO SPORTIVO”

Pertanto se ciò che gli Ispettori intendevano dire è che, per accedere alla piscina e/o frequentare i corsi, occorreva pagare un corrispettivo, sono caduti in un evidente errore, **poiché ciò che rende una società sportiva dilettantistica è il rispetto dei requisiti posti dal CONI al fine dell'iscrizione nel registro delle società sportive dilettantistiche e lo svolgimento e cura di attività sportive dilettantistiche**, e tali sono quelle qualificate come tali dalle Federazioni sportive. Anzi tali sono tutte quelle pratiche sportive che le Federazioni sportive non qualificano come professionistiche.

Continuità. Ammontare dei compensi . Competenze tecniche.

Trib. Milano, 4111/2011; Trib. Roma, sez.lav.,11/7/13 n.9284;

istruttori, tenevano corsi stabili presso l'associazione almeno tre volte alla settimana , di tre o quattro ore per giornata, erano dotati di competenze tecniche e venivano remunerati con contributi significativi seppur proporzionati all'impegno richiesto;

Trib. Firenze,sez.lav.,6/6/13 n.671;

istruttori e assistenti agli spogliatoi, hanno lavorato per almeno tre annualità con cadenza periodica e hanno percepito compensi non marginali: ivi inclusi un direttore per importi decisamente rilevanti ma anche molti altri collaboratori che avrebbero ricevuto mediamente tra i 5000 e i 6000 euro all'anno

Trib. Milano, sez. lav. 27/1/2017, n.3308

istruttore di fitness, possesso di titoli (laurea); continuità; compensi non marginali;

addetti alla reception: autonomia, continuità, esclusività; compensi non marginali;

App. Roma, sez. lav., 11/5/2016 n.2118 ; App. Roma 13/3/2018

istruttori di arti marziali, fitness e pesistica, continuità, stabilità, competenze tecnico-professionali;

Trib. Campobasso, 91/18, App. Campobasso, 79/19, Trib. Napoli, n.2615/19;

Istruttori di nuoto con brevetto FIN, continuità, compensi non marginali

App. Venezia, sez. lavoro, n. 152/2019

Continuità non è indice di professionalità nelle cococo amministrative gestionali

Indici di professionalità: possesso di particolari competenze
(laurea s.m.; brevetti federali...)

E' necessario distinguere:

Circolare n. 1 del 1/12/2016 INL

.... Appare opportuno chiarire che la qualifica acquisita attraverso corsi specifici di formazione tenuti dalle federazioni, dai soggetti che svolgono le mansioni sopra indicate (n.d.r. necessarie per garantire l'avviamento e la promozione dello sport)

non rappresenta in alcun modo un requisito da solo sufficiente per ricondurre tali compensi tra i redditi da lavoro autonomo, non essendo tale qualifica un requisito di professionalità ma unicamente requisito richiesto dalla federazione di appartenenza per garantire un corretto insegnamento della pratica sportiva

Formazione dei tecnici in ambito sportivo (FSN; DSA; EPS)

Statuto CONI art.3 comma 4-bis.

Il CONI, anche in collaborazione con le Federazioni sportive nazionali e le Discipline sportive associate, cura le attività di formazione e aggiornamento dei quadri tecnici e dirigenziali, nonché le attività di ricerca applicata allo sport.

gli EPS in base al Regolamento approvato con delibera del C.N. Coni del 28/10/2014 promuovono e organizzano attività formative per operatori sportivi e/o altre figure similari.

I diplomi e i titoli hanno *“valore nell’ambito associativo dell’Ente fatti salvi i casi in cui l’EPS abbia preventivamente sottoscritto una Convenzione con la specifica FSN e DSA e/o aderito ai programmi delle Scuole Regionali dello Sport”*.

L.R. Lombardia n.26/2014 art.9

I corsi per lo svolgimento di attività motorie e sportive, tenuti a fronte del pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo anche sotto forma di quote sociali di adesione, devono essere svolti da istruttori qualificati o da istruttori di specifica disciplina responsabili della loro corretta conduzione.

istruttore qualificato:

Isef, Laurea Scienze Motorie e titoli equipollenti

istruttore di specifica disciplina sportiva:

abilitazione rilasciata a livello nazionale da FSN/DSA/EPS

Qualifiche tecniche e Registro CONI 2.0

Regolamento di funzionamento del Registro Nazionale Coni - delibera n.1574 del 20/7/2017 → Deve essere svolta *comprovata attività sportiva e didattica* nell'ambito istituzionale dell'organismo sportivo di appartenenza

attività sportiva : *eventi sportivi organizzati dall'organismo sportivo*

attività didattica: *corsi di avviamento allo sport organizzati direttamente dall'organismo sportivo o dalla asd/ssd se espressamente autorizzate dall'organismo sportivo*

attività formativa: finalizzata alla formazione dei tesserati dell'organismo sportivo

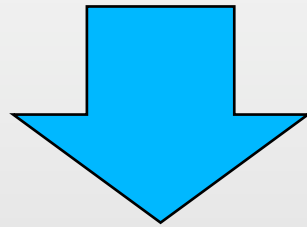
Tesseramento (identificazione con il codice fiscale)

le categorie di tesseramento sono per la qualifica sportiva:

- ✓ Tecnico (iscritto a Registro CONI 2.0)
- ✓ ufficiale di gara
- ✓ atleta agonista
- ✓ atleta praticante

Compensi sportivi

Solo al tecnico «qualificato» iscritto al Registro CONI?



67 TUIR silenzio sulle qualifiche/brevetti

INQUADRAMENTO GIUSLAVORISTICO DELLE COLLABORAZIONI SPORTIVE

Legge di bilancio 2018 (L.27.12.2017 n.205) art. 1 c. 358

Le prestazioni di cui all'art.2 co.2, lettera *d*), del D.Lg.vo 15.6.15 n.81 (jobs act) [rese a fini istituzionali]

come individuate dal Coni ai sensi dell'art.5 co. 2 lett. *a*)
D.Lg.vo 242/99

costituiscono oggetto di contratti di collaborazione coordinata e
continuativa

Art. 1, c. 359

I **compensi** derivanti dai contratti di collaborazione coordinata e continuativa :

- stipulati da **ASD/SSD** costituiscono **redditi diversi ai sensi dell'art.67, lett.m) T.U.I.R.** (solo per discipline CONI);
- [stipulati da società sportive dilettantistiche lucrative costituiscono redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente ai sensi dell'art.50 T.U.I.R.]

Quindi:

- 1) natura giuridica: co.co.co
- 2) trattamento fiscale: redditi diversi



Abrogate dal decreto dignità - art.13 D.L. 87/2018
convertito in L.96/2018 (G.U. 11/8/2018 n.186) -

Circolare INL 1/2016

Premesso che: i rapporti di collaborazione sportivo dilettantistica trovano la loro disciplina nell'art. 90 della L. n. 289/2002, nel D.L. n. 136/2004, nell'art.67, comma 1 lett. m), del TUIR, nonché nel D.Lgs. n. 81/2015, che costituiscono gli unici riferimenti normativi per definire il trattamento fiscale e previdenziale di tali rapporti



la volontà del Legislatore è stata certamente quella di riservare ai rapporti di collaborazione sportivo-dilettantistici una **normativa speciale**, volta a favorire e ad agevolare la pratica dello sport dilettantistico, rimarcando le specificità di tale settore che contempla anche un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generale che regola i rapporti di lavoro

Purchè:

- 1 - l'asd/ssd sia regolarmente riconosciuta dal CONI attraverso l'iscrizione nel Registro delle società sportive;
- 2 - che il soggetto percettore svolga mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche, così come regolamentate dalle singole federazioni.

COLLABORAZIONI SPORTIVE

RIEPILOGO

1. Non vi è nessun obbligo di tesserare gli istruttori, sempre che la FSN, DSA, EPS non lo richiedano. Nulla vieta però che l'istruttore sia tesserato (con la qualifica di "Tecnico" vedi Regolamento 18.7.2017 All.A pag. 9 – tabella "Tesserati"). Il tesseramento è opportuno e consigliato per la copertura assicurativa sugli infortuni;
2. Non è obbligatorio per gli istruttori avere titoli riconosciuti né essere tesserati né essere iscritti al Registro CONI per l'applicazione dell'art. 67;
3. Il possesso di titoli di qualificazione assolve ad obblighi civilistici (vedi leggi regionali);
4. Al Registro CONI vanno comunicati solo i Tecnici Responsabili delle attività sportive e didattiche (vedi Regolamento 18.7.2017 All. A pag. 10 – tabella "Attività Didattica")

NB → È possibile che ci siano Istruttori non tesserati e privi di qualifiche ma ugualmente remunerabili ex art. 67 purché, per il rispetto degli obblighi civilistici (leggi regionali), vi sia sempre una o più figure di Tecnici Responsabili, in possesso di titoli riconosciuti, cui gli istruttori non qualificati possano far capo.

Solo quest'ultimi devono essere "comunicati" al Registro CONI in relazione alla specifica attività didattica da essi presieduta.

ADEMPIMENTI FORMALI PER LE COLLABORAZIONI SPORTIVE

➤ QUALI ADEMPIMENTI FORMALI → il rapporto di collaborazione sportiva necessita di contratto, comunicazione al centro per l'impiego, LUL ?

1. Consigliato il contratto in forma scritta
2. Necessità di iscrizione al Centro per l'impiego [?]
[Obbligatorio per le collaborazioni coordinate e continuative non professionali di carattere amministrativo-gestionali]
3. Necessità del LUL (libro unico del lavoro / cedolino paga) [?]
[Obbligatorio solo per le collaborazioni coordinate e continuative non professionali di carattere amministrativo-gestionali]

ADEMPIMENTI FORMALI PER LE COLLABORAZIONI SPORTIVE

OBBLIGO DI COMUNICAZIONE AL CENTRO PER L'IMPIEGO

l'interpello ministeriale n. 22/2010 conferma espressamente l'obbligo di comunicazione preventiva per le collaborazioni introdotte dall'art. 90 l. 289/02 → sono le CO.CO.CO. amministrativo-gestionali non professionali.

ISCRIZIONE AL L.U.L. (LIBRO UNICO DEL LAVORO)

Una specifica indicazione di prassi viene dal Vademecum sez. B risposta 24 che nell'escludere l'obbligo di registrazione per i collaboratori che ricevono compensi fino ad euro 7.500 annui (ora euro 10.000), precisa invece che la prestazione resa in regime di collaborazione coordinata e continuativa deve essere sempre iscritta.

Ne consegue che le CO.CO.CO. amministrativo-gestionali non professionali, proprio in quanto rese nell'ambito di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa per definizione legislativa, comporta anche **l'obbligo di iscrizione al LUL** dei collaboratori.

Non per le collaborazioni sportive che non sono CO.CO.CO. dopo le abrogazioni intervenute con il «decreto dignità» [?]

Nb: lavoro speciale ?! ... manca la tutela previdenziale..
Obbligatoria ai sensi della Costituzione

NOVITA'

Art. 5 l. 86/2019 affida al Governo il compito di individuare, con decreto da emanarsi entro agosto 2020

“la figura del lavoratore sportivo indipendentemente dalla natura dilettantistica o Professionistica svolta e la definizione della relativa disciplina in materia assicurativa, previdenziale e fiscale delle regole di gestione del relativo fondo di previdenza»

AGI LOMBARDIA

Il diritto di immagine: aspetti fiscali

Dott. Donato Foresta
donato.foresta@veritax.it
T. 0245498618

DIRITTO DI IMMAGINE

Il **diritto di immagine** è un diritto soggettivo a contenuto patrimoniale autonomo riconducibile tra i diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore, che tutela l'immagine della persona affinché la stessa non venga esposta o pubblicata senza espresso e specifico consenso della persona interessata.

DUE SOGGETTI → il **titolare del diritto** (ovvero il cedente/l'atleta) e l'**acquirente** (chi sfrutterà il diritto dell'immagine altrui)

DEROGA → art.97 della Legge n. 633/1941: «*Non occorre il consenso della persona ritratta, quando la riproduzione dell'immagine è giustificata dalla notorietà o dall'ufficio pubblico coperto, da necessità di giustizia o di polizia, da scopi scientifici, didattici o culturali, o quando la riproduzione è collegata a fatti, avvenimenti, cerimonie di interesse pubblico o svoltisi in pubblico*».

DIRITTO DI IMMAGINE: aspetti previdenziali

Art. 43, comma 3, Legge 27.12.2002, n. 289,

particolare regime impositivo per i lavoratori del settore dello spettacolo e dello sport professionistico → esclusione dei compensi corrisposti a titolo di diritto di immagine dalla base contributiva e pensionabile, nei limiti del 40% dell'importo complessivo percepito, a fronte di prestazioni riconducibili alla medesima attività lavorativa.

DIRITTO DI IMMAGINE

CIRC. Enpals n. 1/2004 → *“la cessione dello sfruttamento del diritto di immagine non possa che riguardare attività ulteriori rispetto a quelle direttamente connesse allo svolgimento della prestazione lavorativa”*.

Presupposto per l'applicazione della previsione di cui all'art. 43, co. 3, della L. n. 289/2002, non è la mera appartenenza alle categorie dei lavoratori del settore dello spettacolo e dello sport professionistico (così come riportati nell'art. 3 del D.lgs. C.P.S. n. 708/1947), ma è necessario che la cessione dello sfruttamento del diritto di immagine trovi *“ragion d'essere nell'effettivo e riconosciuto valore, sul mercato, della persona, in relazione alla sua notorietà”* (Circ. Enpals n. 1/2004)

CONTRIBUZIONE SPORTIVI PROFESSIONISTI EX LEGGE 23 marzo 1981, n.91

	Lordo	contr. c/dip. (9,19%)	contr. c/inps (23,81%)
Compenso per prestazione lavorativa	€ 9.000,00	€ 827,10	€ 2.142,90
Compenso per la cessione di diritti d'immagine	€ 6.000,00		
Totale compensi riconducibili alla medesima prestazione lavorativa	€ 15.000,00	€ 827,10	€ 2.142,90
	Lordo	contr. c/dip. (9,19%)	contr. c/inps (23,81%)
Compenso per prestazione lavorativa	€ 10.000,00		
Compenso per la cessione di diritti d'immagine	€ 10.000,00		
Totale compensi riconducibili alla medesima prestazione lavorativa	€ 20.000,00		
Assoggettati a contribuzione ordinaria	€ 12.000,00	€ 1.102,80	€ 2.857,20
Esclusi dalla base imponibile	€ 8.000,00		

DIRITTO DI IMMAGINE

Convenzione FIGC, l'Associazione Italiana Calciatori e le Leghe varie calcistiche → *“i calciatori hanno la facoltà di utilizzare in qualsiasi forma lecita e decorosa la propria immagine anche a scopo di lucro, purché non associata a nomi, colori, maglie, simboli o contrassegni della Società di appartenenza o di altre Società e purché non in occasione di attività ufficiale”*.

Il diritto alla sfruttamento dell'immagine, non è compreso nel rapporto di lavoro sportivo → i calciatori possono cedere alla società sportiva (o ad altra società commerciale) la licenza per il loro sfruttamento con un contratto apposito e separato e stabilire così che la società diventi, in cambio di ulteriore denaro per il calciatore, titolare oltre che delle prestazioni sportive dell'atleta anche dei diritti provenienti dall'utilizzazione ai fini economici dei diritti di immagine di quest'ultimo (art. 4.5. dell'Accordo collettivo fra FIGC, AIC e Leghe).

DIRITTO DI IMMAGINE

Diritti di immagine connessi alle prestazioni sportive

E

diritti d'immagine non connessi alle prestazioni sportive

I diritti alle prestazioni sportive spettano alla società sportiva e spettano a questa tutti i diritti di immagine relativi a tali prestazioni sportive o laddove il giocatore svolga, in divisa, attività sportive in gruppo con altri compagni di squadra.

Allo sportivo spettano i proventi dell'utilizzo della propria immagine a scopi pubblicitari o quando fa da testimonial al di fuori delle manifestazioni sportive o dello svolgimento dell'attività sportiva, purché non sia vestito con i colori della propria squadra (e quelli azzurri ufficiali della nazionale).

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIRITTO DI IMMAGINE

Art. 3, L. n. 91/1981 «la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato» → le somme percepite dallo sportivo a titolo di remunerazione dell'attività sportiva prestata a favore della società sportiva vanno ricondotte alla categoria dei redditi di lavoro dipendente ex art. 49 TUIR

Costituiscono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri.

Il reddito imponibile dei lavoratori dipendenti - e quindi anche degli sportivi professionisti - si compone di tutte le somme in denaro o in natura (c.d. *fringe benefit*), a qualunque titolo percepite in relazione al rapporto di lavoro citato (omnicomprensività), compresi elementi reddituali con caratteri di eccezionalità (ad esempio le liberalità) nonché **i compensi percepiti dallo sportivo per lo sfruttamento della propria immagine nell'ambito del suddetto rapporto di lavoro.**

I compensi percepiti dallo sportivo a fronte della cessione/sfruttamento del proprio diritto all'immagine rimangono attratti al regime del reddito da lavoro dipendente, al pari della retribuzione corrisposta allo sportivo per la prestazione lavorativa resa in favore della società.

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIRITTO DI IMMAGINE

Conseguenze:

1. l'assoggettamento dei compensi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine al regime fiscale previsto per i lavoratori dipendenti impone alla società sportiva di operare, ai sensi e per gli effetti dell'art. 23, D.P.R. n. 600/1973, la **ritenuta a titolo d'acconto** sulle predette somme;
2. per effetto della qualificazione reddituale quale reddito di lavoro dipendente, **diventano non deducibili i costi sostenuti per la produzione del reddito stesso**: i redditi di lavoro dipendente, difatti, sono tassati al lordo (Es. i costi e le spese sostenute dallo sportivo di assistenza legale per la predisposizione e stipulazione del contratto di cessione, non possono essere dedotte dal reddito imponibile).

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIRITTO DI IMMAGINE NEI RAPPORTI DI LAVORO AUTONOMO


Prestazione resa dall'atleta in favore della società sportiva
nell'ambito di un RAPPORTO DI LAVORO AUTONOMO →

- i) l'attività è svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo;
- ii) l'atleta non è contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione od allenamento;
- iii) la prestazione oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non supera otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIRITTO DI IMMAGINE NEI RAPPORTI DI LAVORO AUTONOMO

Per lo sfruttamento economico del diritto di immagine anche in pendenza di un rapporto di lavoro autonomo si applicano le regole del lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 15, L. n. 91/1981 → *«ai redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo si applicano le disposizioni dell'art. 49, terzo comma, lettera a), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni ed integrazioni».*

Così anche l'art. 53, comma 3, TUIR, dove si prevede che «per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91 si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla lettera a) del d



I redditi che derivano da prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo debbono essere inquadrati, in forza dell'art. 53, comma 2, lett. a), TUIR, tra i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e, conseguentemente, tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Ne consegue poi l'applicabilità delle regole dettate per i redditi di lavoro dipendente (omnicomprensività; ritenute d'acconto).

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIRITTO DI IMMAGINE AL DI FUORI DEL RAPPORTO DI LAVORO SPORTIVO

Sfruttamento dell'immagine dello sportivo NON collegato al rapporto di lavoro (dipendente o autonomo) tra atleta e società sportiva



i corrispettivi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine dello sportivo non sono più soggetti al trattamento previsto per i redditi di lavoro dipendente, ma rientrano tra i redditi diversi (art. 67, lett. l), TUIR, redditi derivanti «dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere»

Conseguenze:

1. tassazione al netto e per cassa dei proventi.
2. compensi soggetti a ritenuta d'acconto ex art. 25, D.P.R. n. 600/1973 da parte della società cessionaria dei diritti

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIRITTO DI IMMAGINE AI FINI IVA

REQUISITO OGGETTIVO E REQUISITO SOGGETTIVO

REQUISITO OGGETTIVO → l'operazione di cessione dei diritti di sfruttamento dell'immagine dello sportivo rappresenta una prestazione di servizi ex art. 3, n. 2, D.P.R. n. 633/1972 («*costituiscono, inoltre, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo [...] le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti*»)

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIRITTO DI IMMAGINE AI FINI IVA

REQUISITO SOGGETTIVO → DUBBIO sulla qualificazione operata ai fini reddituali proveniente dall'art. 15, L. n. 91/1981.

Se i redditi spettanti agli sportivi in base ad un rapporto di lavoro autonomo sono considerati in ogni caso come redditi da collaborazione coordinata e continuativa, si potrebbe ritenere applicabile, ai fini IVA, l'esclusione ai sensi dell'art. 5, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 (secondo cui «*non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 [...] del TUIR, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo*»)?

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIRITTO DI IMMAGINE AI FINI IVA

La qualificazione operata ai fini dell'imposta sui redditi dall'art. 15
vale anche ai fini IVA?

NO. L'articolo 15 della L. n.91/81 non qualifica il rapporto, ma solo i redditi, per cui non trova applicazione ai fini della verifica della realizzazione del presupposto soggettivo IVA → **se il rapporto è di lavoro autonomo**, al di là della qualificazione reddituale dei proventi, **il trattamento IVA è quello delle prestazioni rese da esercenti attività di lavoro autonomo con assoggettamento ad IVA** (No IVA se invece rientra nell'ambito del rapporto di lavoro dipendente) se la cessione da parte dell'atleta professionista del proprio diritto all'immagine viene svolta in modo abituale (anche se unica nell'arco di un periodo predeterminato)

TRATTAMENTO FISCALE DEL DIRITTO DI IMMAGINE AI FINI IVA

La base imponibile è costituita dal corrispettivo di cessione.

Laddove la contropartita non sia integrata da un corrispettivo in denaro (es. corrispettivo in natura), l'imposta andrà applicata in base al **valore normale** della prestazione (art. 13, comma 2, lett. d), D.P.R. n. 633/1972) assumendo il valore normale che nel mercato ha il diritto di sfruttamento dell'immagine di uno sportivo avente la medesima notorietà

DIRITTO DI IMMAGINE e interposizione fittizia?

DUE SOGGETTI → il titolare del diritto (ovvero il cedente/l'atleta) e l'acquirente (chi sfrutterà il diritto dell'immagine altrui).

il *quantum* corrisposto dall'acquirente al titolare del diritto concorre a formare il reddito complessivo di quest'ultimo E per l'acquirente la medesima somma rappresenta un costodeducibile dal reddito imponibile in presenza dei necessari requisiti di cui all'art. 109 TUIR: certezza, inerenza e competenza.

Modello negoziale più articolato → remunerazione dello sfruttamento del diritto all'immagine mediante partecipazione agli utili dello sportivo ad una società "sponsor", residente o non residente nel territorio dello Stato, di cui l'atleta diventa socio ed a cui cede il diritto allo sfruttamento economico della propria immagine.

[→ tre soggetti: a) lo sportivo; b) la società "sponsor", prima cessionaria del diritto allo sfruttamento dell'immagine dello sportivo; c) il soggetto (ad es. la società sportiva) cessionaria finale del diritto].

DIRITTO DI IMMAGINE e interposizione fittizia?

[→ TRE SOGGETTI: a) lo sportivo; b) la società “sponsor”, prima cessionaria del diritto allo sfruttamento dell’immagine dello sportivo; c) il soggetto (ad es. la società sportiva) cessionaria finale del diritto]

E quindi si avrà:

- a) lo **sportivo** cede il proprio diritto all’immagine ad una società “sponsor”, realizzando un reddito diverso ex 67, lett. l), TUIR;
- b) la **società “sponsor”** provvede allo sfruttamento dell’immagine dello sportivo, realizzando un ricavo d’impresa;
- c) il **soggetto finale che acquista il diritto dell’immagine** dello sportivo dalla società “sponsor” sostiene un costo deducibile dal proprio reddito imponibile;
- d) la società “sponsor” distribuisce l’eventuale dividendo allo sportivo in funzione della partecipazione da esso detenuta.

DIRITTO DI IMMAGINE e interposizione fittizia?

PER GIURISPRUDENZA ED AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Ad avviso della Suprema Corte lo schema con la presenza di società intermedia integrerebbe un'**interposizione fittizia soggettiva**, tale per cui lo sportivo sarebbe l'effettivo possessore del reddito derivante dallo sfruttamento del diritto all'immagine, mentre la società "sponsor" rimarrebbe il semplice titolare apparente del reddito [I redditi conseguiti dalla società "sponsor" con lo sfruttamento dell'immagine, al di là dell'imputazione formale, andrebbero pertanto imputati direttamente allo sportivo] nonché una **simulazione oggettiva**, in particolare, laddove la cessione dei diritti venisse impiegata *«come schermo per giustificare i passaggi di denaro relativi al pagamento di una parte del compenso dovuto all'atleta»*

Conseguenze:

1. recupero da parte dell'Amministrazione Finanziaria nei confronti dello sportivo del reddito conseguito dalla società "sponsor", rideterminato secondo le regole della categoria reddituale di effettiva appartenenza (redditi di lavoro dipendente).
2. sanzioni amministrative per dichiarazione infedele.
3. In capo al cessionario ultimo dei diritti - per ipotesi la società sportiva - si può configurare l'eventualità di un recupero per le ritenute omesse.

AGI LOMBARDIA

I rapporti di collaborazione nel dilettantismo sportivo

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Dott. Donato Foresta
donato.foresta@veritax.it
T. 0245498618