

Gli enti sportivi dilettantistici

Autore: Vitiello Nicola

In: Diritto tributario

SOMMARIO: 1) Considerazioni introduttive; 2) Aspetti civilistici; 3)Aspetti tributari; 4) Il regime fiscale degli enti sportivi dilettantistici; 5) Le imposte dirette: IRES; 6) Casistica; 7) Le imposte indirette: IVA; 8) IRAP; 9) Le altre imposte: imposta di registro, di bollo, concessioni governative, ICI; 10) Gli obblighi di bilancio e di rendicontazione. Il controllo dei revisori; 11) Le dichiarazioni fiscali; 12) I compensi erogati dall'ente; 13) Il rapporto di lavoro con l'ente sportivo dilettantistico.

1) CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

Il mondo dello sport e degli enti sportivi è ampio ed in continua evoluzione.

Storicamente, la prima società sportiva in Italia - anche se allora si chiamava Regno di Sardegna - fu creata proprio a Torino: la Reale società Ginnastica di Torino, data di fondazione 17 marzo 1844.

Da allora lo sport ha rappresentato un elemento essenziale per il corretto sviluppo della persona e della società: l'ISTAT ha recentemente stimato che la popolazione attiva che svolge una qualsiasi attività sportiva risulta numericamente superiore a quella sedentaria, e ben 8 milioni di italiani sono iscritti a società sportive.

L'importanza dello sport e delle società sportive che permettono lo svolgersi continuo dell'attività sportiva

è vieppiù sottolineato dall'attenzione che il legislatore ha sempre dimostrato verso il mondo sportivo.

L'organizzazione dell'associazionismo sportivo si pone, infatti, come "ordinamento giuridico settoriale" rispetto all'ordinamento statale poiché caratterizzato, nel suo complesso, da un'autonomia giuridica che consente di perseguire interessi di tipo collettivo, propri della generalità dei soggetti che vi aderiscono.

Tale ordinamento è costituito secondo una struttura a forma piramidale, al cui vertice si pone il CONI (a sua volta affiliato al CIO), in via intermedia le Federazioni Sportive (la cui unione origina il CONI, definito appunto legislativamente come Confederazione), e alla base le diverse società sportive, affiliate alle Federazioni di riferimento.

Alla luce della distinzione prevista dall'art. 1 L. 91/81, che ha posto le basi per differenziare l'attività sportiva professionistica dal dilettantismo, si deve distinguere tra società sportive professionistiche e società dilettantistiche.

Tale differenza non è priva di importanza, in quanto il legislatore sportivo e quello nazionale hanno previsto un regime giuridico - sotto il profilo civilistico, tributario e previdenziale - diversificato.

L'analisi si soffermerà sul regime giuridico previsto per gli enti sportivi dilettantistici, evidenziando in particolare gli obblighi contabili e tributari e i peculiari aspetti previdenziali.

2) ASPETTI CIVILISTICI

L'attività sportiva dilettantistica si connota per l'essere animata da finalità di natura non lucrativa, ma ideale.

Lo Statuto del CONI¹ dispone che rientra nelle competenze del Consiglio nazionale l'indicazione dei criteri distintivi dell'attività sportiva dilettantistica da quella professionista: sul punto è intervenuto anche il legislatore nazionale², il quale ha qualificato lo sportivo dilettantistico in negativo, quale categoria sussidiaria rispetto coloro che sono ricompresi nelle previsioni di cui all'art. 6 D.Lgs. 38/00 o che comunque sono definiti "professionisti" dagli specifici regolamenti delle organizzazioni sportive nazionali di appartenenza.

Il legislatore ha, inoltre, statuito come gli Enti sportivi che operano nel settore interessato possono configurarsi, sotto il profilo civilistico, in diverse figure.

In particolare, l'ente sportivo può qualificarsi sia come associazione, con o senza personalità giuridica, sia come società, di capitali o cooperativa senza scopo di lucro.

Sul punto, si osserva che, tradizionalmente, in ambito dilettantistico, gli enti si costituivano in associazioni con personalità giuridica: infatti, solo in seguito all'entrata in vigore della L. 289/02, è stata prevista la possibilità di costituzione nella forma di società di capitali e di società cooperativa, secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono la finalità di lucro.

Dal tenore della norma citata, emerge che le società non possono costituirsi nella forma di società di persone e, soprattutto, che le società di capitali o società cooperative - al fine di acquisire lo status di società sportiva dilettantistica - devono essere caratterizzate dal divieto assoluto di distribuzione degli utili ai soci.

Tuttavia, l'assenza di scopo di lucro soggettivo, se da un lato permette la qualificazione come "ONLUS" e l'applicazione del relativo regime fiscale di favore, dall'altro non preclude la possibilità di svolgere attività economica ed essere assoggettata alla disciplina concorsuale.

Infatti, qualora l'attività economica rivesta i requisiti della professionalità e dell'organizzazione di cui all'art. 2082 c.c. e rientri nelle categorie ex art. 2195 c.c., la società potrà essere qualificata come impresa commerciale, con applicazione della relativa disciplina.

La procedura fallimentare troverebbe inoltre applicazione anche nei confronti degli enti che abbiano natura di ente non commerciale ai sensi dell'art. 73, c. I, lett. c) T.U.I.R., ovvero che svolgano attività decommercializzata (art. 143, c. III, T.U.I.R.).

3) ASPETTI TRIBUTARI

Definita la nozione civilistica di "associazione o società sportiva dilettantistica", si analizza compiutamente le conseguenze di tale qualificazione in ambito tributario.

Deve, infatti, osservarsi che il legislatore ha introdotto un regime fiscale di favore per tali enti.

Le agevolazioni in oggetto sono relative sia alle imposte dirette che all'IVA, e producono effetti non solo sull'entità del carico fiscale, ma anche sul meccanismo di determinazione della base imponibile, e sull'esonero da molti adempimenti contabili ed amministrativi.

In ambito fiscale, la qualifica di “associazione o società sportiva dilettantistica” si riconosce a tutti gli enti che rispettino le formalità dettate dall’art. 90, c. XVIII, L. 289/02, tra cui la redazione dell’atto costitutivo in forma scritta con indicazione della sede legale³.

Si evidenzia come recente giurisprudenza⁴ abbia introdotto un ulteriore requisito essenziale – il riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI – per la qualificazione dell’ente come associazione o società sportiva dilettantistica, subordinando così l’applicazione del regime di favore al rilascio di un’autorizzazione amministrativa.

La presenza simultanea di tali elementi essenziali determina la configurazione dell’ente come “associazione o società sportiva dilettantistica” e come tale assoggettato ad un regime fiscale di favore.

Tuttavia, il precetto contenuto nell’art. 90 L. 289/02 non fu immediatamente operativo (ad esclusione della norma riguardante la formulazione sociale degli enti sportivi dilettantistici), perché subordinato all’emanazione di successivi decreti attuativi.

Nelle more, il legislatore novellò la norma richiamata, prevedendo in modo dettagliato gli elementi da contenersi negli statuti degli enti sportivi dilettantistici.

Il rispetto di tali vincoli formali assume valenza diversa a seconda che si tratti di un ente preesistente o meno all’entrata in vigore della disposizione correttiva.

Nel primo caso, infatti, l’ente è tenuto ad effettuare un adeguamento dell’atto statutario, mediante una revisione operata secondo modalità e procedimento differenti per i vari tipi di ente associativi cui appartengono⁵.

Gli enti di nuova istituzione erano invece tenuti immediatamente ad osservare gli obblighi formali.

La redazione dell'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico, la previsione di specifici elementi nello statuto e l'iscrizione presso il CONI, rileva sia ai fini della valida costituzione dell'ente societario (ex artt. 2328, 2463 e 2521 c.c.), sia alla qualificazione come ONLUS per le società cooperative e sia ai fini della decommercializzazione di determinate attività produttive di reddito di impresa svolte da enti non commerciali residenti, ai sensi dell'art. 148 T.U.I.R.

4) IL REGIME FISCALE DEGLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

Esaminate le caratteristiche degli enti sportivi dilettantistici soggetti passivi del regime fiscale agevolato, bisogna analizzare la ratio ed il contenuto di dette agevolazioni.

Per ragioni sistematiche, ci si soffermerà inizialmente sul regime agevolato in tema di imposte dirette, per poi evidenziare gli aspetti peculiari nel campo delle imposte indirette, ultimando l'analisi sugli adempimenti formali e fiscali che devono essere rispettati dagli enti sportivi dilettantistici.

5) LE IMPOSTE DIRETTE: IRES

Gli enti sportivi e gli enti non commerciali: regime ordinario di determinazione del reddito

Ai fini delle imposte dirette, gli enti in argomento sono equiparati agli enti non commerciali⁶: base normativa per le associazioni sono gli artt. 143-149 T.U.I.R., mentre per le società le norme di riferimento sono gli artt. 81-142 T.U.I.R.

Diversamente, gli enti qualificati come ONLUS trovano loro disciplina nell'art. 150 T.U.I.R.

Tuttavia, si osserva come nello specifico ambito degli enti sportivi dilettantistici assumano particolare rilevanza anche altre disposizioni previste da norme speciali, e precisamente la L. 398/91, l'art. 25 L. 133/99 ed il già citato art. 90 L. 289/02.

La nozione di ente non commerciale è dunque estesa alle società sportive dilettantistiche.

Per ente non commerciale, ai sensi dell'art. 73 T.U.I.R., si intende un organismo che non abbia quale oggetto esclusivo o principale - come determinato dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto - l'esercizio di attività commerciali⁷.

Il reddito di tali enti (e dunque anche delle associazioni sportive dilettantistiche) si determina sulla base del combinato disposto di cui agli artt. 75, c. I, e 143, c. I, T.U.I.R.

Pertanto, è necessario provvedere alla sommatoria di diverse categorie di redditi, ovunque prodotti e qualsiasi ne sia la destinazione:

1.

Redditi fondiari

2.

Redditi di capitale

3.

Redditi di impresa

4.

Redditi diversi.

Il reddito così ottenuto dovrà essere decurtato delle eventuali perdite derivanti dall'attività economica eventualmente esercitata: dovrà, dunque, essere determinato distintamente per ogni categoria, al netto delle perdite deducibili.

A tal proposito, si evidenzia come trovi applicazione, in tale circostanza, l'art. 8 T.U.I.R., con la conseguenza che i criteri di utilizzo delle perdite derivanti dall'esercizio di impresa commerciale si estendono anche alle eventuali perdite derivanti dall'esercizio di attività di impresa da parte dell'ente non commerciale, sia in forma diretta sia in forma di partecipazione a s.n.c. ovvero a s.a.s.

Pertanto, le perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciale – ovvero dalla partecipazione in s.n.c. e s.a.s. – determinano la diminuzione di altri redditi di impresa conseguiti nel periodo di imposta, ovvero in quelli conseguiti in periodi di imposta successivi, con il limite del quinto.

Nel caso, molto frequente negli enti dilettantistici, di contabilità semplificata, sono scomutate in sede di determinazione del reddito complessivo dell'ente non commerciale, anche oltre l'ammontare che trova capienza negli altri redditi di impresa: in tale circostanza, le perdite non potranno essere riportate nel periodo di imposta successivo.

Analizzando le diverse componenti che concorrono alla formazione del reddito complessivo dell'ente sportivo, particolare attenzione necessita il regime previsto in materia di attività commerciale.

Il legislatore, infatti, ha disciplinato tale istituto compiutamente, statuendo la non riconducibilità alla nozione di "attività commerciale" per tutte le prestazioni di servizi non rientranti tra quelle tassativamente elencate dall'art. 2195 c.c., purchè rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente⁸, senza specifica organizzazione e soprattutto verso il pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Inoltre, l'art. 148 T.U.I.R. dispone che non si considera commerciale l'attività svolta in favore degli associati o partecipanti, purchè in conformità alle finalità istituzionali.

Conseguentemente, le somme erogate dagli associati o dai partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono alla formazione della base imponibile, poiché la loro funzione è quella di coprire le spese di funzionamento dell'ente.

Resta dunque impregiudicata la possibilità dell'ente di attingere dal monte quote associative: tale operazione è consentita unicamente nel caso in cui non vi sia una specifica corrispondenza tra la quota pagata e l'attività resa.

Diversamente, si considerano effettuate nell'esercizio dell'attività di impresa la cessione di beni o servizi

agli associati o partecipanti ovvero verso pagamento di un corrispettivo specifico (quali il pagamento di una quota differenziata, Ministero dell'economia, circolare, 12 maggio 1998, n. 124/E).

Tali corrispettivi saranno imputati quali componenti del reddito di impresa, se le relative operazioni presentano carattere di abitualità, o redditi di impresa, se l'operazione ha carattere occasionale.

Si desume come l'attività resa dall'ente sportivo nei confronti di un soggetto terzo sia comunque sempre sinonimo di attività commerciale.

Tra le condizioni del regime di "decommercializzazione" vi è la necessità che gli enti si conformino a specifiche clausole dirette generalmente a garantire la non lucratività dell'associazione e ad impedire fenomeni elusivi.

Tali clausole - che devono essere introdotte nell'atto costitutivo o nello statuto - variano dal divieto di distribuzione in modo diretto o indiretto⁹ di utili o avanzi di gestione all'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento, a diversa associazione con finalità analoghe, fino a prevedere una disciplina del rapporto associativo volto a garantire l'effettività del rapporto stesso, escludendo espressamente la temporalità della partecipazione alla vita associativa.

Regime forfettario di determinazione del reddito

In tema di enti sportivi dilettantistici il legislatore ha previsto disposizioni normative specifiche con riferimento a determinati istituti.

La L. 398/91 e s.m., in particolare, ha introdotto un particolare regime fiscale opzionale, che prevede specifiche modalità di determinazione del reddito di impresa e dell'applicazione dell'IVA, oltre a introdurre semplificazioni negli adempimenti contabili e fiscali.

Tale regime è applicabile da parte di tutte le società cooperative o di capitali senza scopo di lucro¹⁰ ovvero da associazioni affiliate alle Federazioni sportive o agli Enti di promozione sportiva riconosciuti ai sensi della legge.

Tale opzione potrà essere esercitata a condizione che nel periodo di imposta precedente a quello di riferimento non siano stati conseguiti proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciale superiori a 250.000,00 €, calcolato secondo il criterio di cassa¹¹.

In tale computo rientrano i ricavi ex art. 85 T.U.I.R. - a patto che assumano natura commerciale -, le eventuali sopravvenienze attive relative alle attività commerciali esercitate (art. 88 T.U.I.R.) e gli eventuali contributi ricevuti per l'esercizio dell'attività commerciale, purchè siano imponibili.

Restano dunque escluse le plusvalenze patrimoniali (art. 86 T.U.I.R.), i proventi realizzati mediante attività commerciale connessa all'attività istituzionale e gli altri proventi che non assumono natura commerciale, quali le categorie previste dall'art. 143, c. III, T.U.I.R.¹².

La concreta attuazione di tale regime deve essere compiuta sin dall'inizio del periodo di imposta ovvero di inizio attività, deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità di cui al D.P.R. n. 442/97¹³ ed anche alla SIAE, e vincola l'ente inizialmente per 5 anni e successivamente per un anno rinnovabile fino a revoca ovvero a perdita dei requisiti.

L'ente che sceglie tale regime è tenuto a determinare il proprio reddito calcolando in modo forfettario il reddito di impresa derivante dall'attività commerciale esercitata, nella misura del 3% dell'ammontare dei relativi proventi, assommando a tale risultato l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali, senza operare alcuna deduzione analitica dei costi, neppure con riferimento alle minusvalenze patrimoniali.

Calcolo IRES

Per gli enti sportivi dilettantistici, l'IRES (la cui base imponibile è calcolata secondo il sistema ordinario oppure forfettario) si determina applicando al reddito complessivo l'aliquota proporzionale del 27,50 %, a decorrere dall'anno di imposta successivo al 31 dicembre 2007.

L'imposta dovuta è soggetta a diverse possibili detrazioni, previste dal T.U.I.R. e da norme di diritto speciale.

In particolare, l'art. 147 T.U.I.R. ammette in detrazione, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 % degli oneri di cui all'art. 15, c. I, lett. a), g), h), h-bis), i), i-bis), T.U.I.R.

Sono inoltre detraibili le erogazioni liberali in denaro fino ad un ammontare massimo di €. 1.500,00, oltre alle spese di riqualificazione energetica degli edifici e quelle per l'acquisto ed installazione di motori ad elevata efficienza, come previsto dalla Legge Finanziaria del 2007.

Sono inoltre detraibili gli importi riguardanti le ritenute d'acconto subite, ai crediti di imposta spettanti ed agli acconti versati.

Dichiarazione IRES

L'ente sportivo dilettantistico è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi IRES.

In particolare, le associazioni sportive devono redigere il modello UNICO ENC - enti non commerciali, compilando specificatamente il quadro RG qualora abbiano optato per il regime forfettario ex L. 398/91.

Diversamente, le società sono tenute alla redazione del modello UNICO SC - società di capitali ed enti commerciali, compilando in particolare il quadro RF nel caso di opzione al regime forfettario.

Tali dichiarazioni devono essere presentate in via telematica personalmente dall'ente ovvero attraverso intermediario abilitato, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

Il pagamento dell'imposta dovuta avviene ratealmente, con il pagamento di due acconti - calcolati sull'anno di imposta precedente - e saldo finale entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura dell'anno di imposta.

In tale data, l'ente è tenuto al pagamento anche della prima rata concernente l'IRES per l'anno di imposta successivo.

6) CASISTICA

Esaminata la disciplina in materia di determinazione e calcolo dell'IRES, si analizzano alcune ipotesi reddituali, per le quali il legislatore ha previsto un regime di favore in relazione alla concorrenza alla formazione dell'imponibile fiscale.

Le erogazioni liberali

Le erogazioni liberali costituiscono uno strumento di reperimento di risorse finanziarie particolarmente importante per gli enti sportivi dilettantistici.

Il legislatore, reso accorto di tale fenomeno, ha pertanto previsto un regime fiscale agevolato sia per l'erogante che per l'erogatore, particolarmente favorevole qualora l'associazione sportiva abbia la qualifica di ONLUS.

Tale regime si articola nella possibilità, per l'ente sportivo, di detrazione di imposta al 19 % ovvero nella deduzione dal reddito complessivo o da quello di impresa della somma ricevuta quale erogazione liberale.

In particolare, per gli enti che non sono qualificati come ONLUS, l'art. 15 T.U.I.R. (applicabile ai soggetti IRES in virtù del rinvio ex art. 78 T.U.I.R.), disciplina la detrazione del 19 %, a prescindere dalla titolarità in capo agli enti di reddito di impresa.

Presupposto necessario per l'applicabilità di tale regime è la circostanza che il versamento dell'erogazione sia tracciabile - ossia eseguito mediante bonifico, ufficio postale o altri sistemi di pagamento di cui alla L. 241/97¹⁴.

La detrazione consentita spetta su un importo massimo di €. 1.500,00 per ogni anno di imposta: conseguentemente, la somma massima detraibile sarà pari ad €. 285,00 (1.500/100*19).

Diversamente, qualora l'ente assuma la qualifica di ONLUS, il medesimo potrà optare per:

- la deducibilità dell'erogazione liberale dal reddito d'impresa (art. 100, c. II, lett. h) T.U.I.R.);

- la deducibilità dal reddito complessivo IRES, ai sensi dell'art. 1, c. I-VI, D.L 35/05, convertito in L. 80/05;

- la detrazione IRES ex art. 15 T.U.I.R.

- la detrazione IRES, come previsto dal combinato disposto di cui agli artt. 152, c. III, e 154, c. II, T.U.I.R.

Presupposto soggettivo è che l'ente sia qualificabile come imprenditore individuale, società in nome collettivo, società in accomandita semplice o ente non commerciale, qualora svolga attività di impresa.

L'importo deducibile è pari ad un massimo di €. 2.065,83: tuttavia, qualora le erogazioni liberali siano effettuate per un importo maggiore, è possibile calcolare l'ammontare deducibile nella misura del 2 % del reddito di impresa dichiarato, al netto delle erogazioni stesse.

5 e 8 per mille

Ai sensi dell'art. 3 L. 244/07 (Finanziaria 2008) anche i soggetti privati possono destinare il 5 per mille dell'IRPEF per il sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche¹⁵ che svolgono una rilevante attività di interesse sociale.

Tale ultimo requisito è stato introdotto con effetto retroattivo, valevole, dunque, anche per le destinazioni del 5 per mille effettuate negli anni 2006, 2007 e 2008.

Sono pertanto beneficiari tutte le associazioni sportive dilettantistiche che siano in possesso del riconoscimento da parte del CONI e che svolgano una rilevante attività sociale: devono essere affiliate ad una Federazione sportiva nazionale, prevedere nella propria struttura un settore giovanile e svolgere prevalentemente l'attività di avviamento e formazione allo sport di soggetti aventi minore età.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito come presupposto necessario sia anche l'assenza di scopo di lucro, che connota tutti i soggetti beneficiari del 5 per mille.

Gli enti sportivi dilettantistici partecipano al riparto del 5 per mille a condizione di essere iscritti in appositi elenchi presso l'Agenzia delle Entrate.

La domanda di iscrizione comprende un'autodichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante, con indicazione degli elementi essenziali dell'ente (quali la denominazione, la sede e il codice fiscale), oltre che il possesso dei richiamati requisiti.

La ripartizione delle somme tra gli enti beneficiari si articola in due fasi: preliminarmente sono erogate all'ente sportivo le quote dei contribuenti che hanno indicato il codice fiscale del beneficiario in dichiarazione, mentre successivamente sono ripartite le rimanenti quote, in proporzione al numero complessivo delle destinazioni dirette.

Erogata la somma, sorge in capo all'ente sportivo l'obbligo di rendiconto dell'utilizzo delle somme entro un anno dalla ricezione del denaro.

Pertanto, è onere del soggetto beneficiario redigere un modulo dal quale risulti, mediante relazione illustrativa allegata, la destinazione e le modalità di impegno delle somme impiegate¹⁶, oltre all'indicazione delle attività di interesse sociale effettivamente svolte.

In caso di omessa o erronea rendicontazione, l'ente è tenuto a ripetere le somme a suo tempo percepite, oltre a interessi calcolati al saggio legale ed alla rivalutazione ISTAT, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto di contestazione emanato dall'Agenzia delle Entrate.

Il premio di formazione

L'attività di trasferimento dei giocatori di calcio è stata compiutamente disciplinata dalla L. 91/81, la quale ha introdotto il premio di preparazione e formazione - riconosciuto in favore dell'ente dilettantistico

- qualora un giocatore, tesserato per la società dilettantistica, stipuli un contratto da professionista per la prima volta.

Successivi interventi del legislatore nazionale e sportivo hanno modificato tale regime, ora disciplinato dal combinato disposto di cui agli artt. 96, 97, 99 e 99-bis N.O.I.F. (Norme di ordinamento interno federale).

In particolare, l'art. 96 N.O.I.F. è inerente al premio di preparazione¹⁷, gli artt. 97 e 99 hanno introdotto il premio di addestramento e formazione tecnica¹⁸ in favore della società presso la quale il calciatore ha svolto l'ultima attività dilettantistica, l'art. 99-bis riguarda il cd. "premio alla carriera"¹⁹.

Tali premi consistono nell'erogazione di una somma di denaro da parte della società professionistica che ha tesserato il giocatore in favore della precedente società (o delle società in caso di premio di preparazione) dilettantistica.

L'ammontare di tale somma corrisposta concorre alla formazione del reddito ai fini IRES e IRAP (qualora non si opti per il sistema retributivo), ai sensi del combinato disposto di cui al T.U.I.R. ed al D.Lgs. 496/97.

Diversamente, per gli enti sportivi dilettantistici che abbiano preferito il regime forfettario ex L. 398/91, l'art. 3 L. 398/91 ha espressamente previsto che i richiamati premi non siano assoggettati ad IRES e IRAP.

Inoltre, come statuito dal combinato disposto di cui agli artt. 15 L. 91/81 e 10 D.P.R. 633/72, il premio di preparazione e di formazione tecnica non è assoggettato ad IVA.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, invece, come il premio alla carriera presenti caratteristiche diverse

rispetto al premio di formazione e di addestramento: non potendosi applicare in via analogica la disposizione esentiva dell'art. 15. c. IV. L. 91/81, deve ritenersi che tale premio costituisca operazione rilevante ai fini IVA.

7) LE IMPOSTE INDIRETTE: IVA

Il regime agevolato previsto dal legislatore si estende non solo al campo delle imposte dirette, ma anche alle imposte indirette, con la previsione di specifica normativa in materia di IVA.

Infatti, le operazioni poste in essere dagli enti non commerciali sono soggette ad un regime impositivo differenziato a seconda che siano compiute nell'esercizio dell'attività istituzionale ovvero nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola.

Infatti, gli enti sportivi dilettantistici sono soggetti IVA solo qualora realizzino operazioni aventi natura commerciale.

L'esclusione dal regime IVA è inoltre subordinata al possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria, alla trasmissione del modello EAS - tranne che si tratti di associazione sportiva dilettantistica iscritta al registro CONI, se non svolge attività commerciale, ed alla presenza, nello statuto, della clausola di cui all'art. 4, c. VII, D.P.R. 600/73.

Il regime agevole si esplica sotto diversi aspetti.

Infatti, qualora l'ente nel periodo di imposta precedente abbia realizzato un ammontare di proventi commerciali non superiore a 250.000 €, può applicare il regime forfettario previsto per gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività di cui al D.P.R. 633/72.

Diversamente, gli enti che abbiano realizzato proventi non superiori a 25.822,84 € potranno applicare il regime forfettario previsto per le attività spettacolistiche, il regime forfettario previsto per gli intrattenimenti ovvero il regime ordinario.

In tal caso, requisito necessario è la previsione di due distinti registri contabili, separando così l'attività commerciale rilevante ai fini IVA da quella non avente carattere commerciale.

Si osserva come non si considerano, ai fini dell'imposta, le cessioni di beni o la prestazione di servizi anche se resi in favore di soci, oltre ai corrispettivi specifici ed i contributi supplementari versati dai soci per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente.

Ulteriore esenzione è rappresentata dai corsi sportivi organizzati dagli enti sportivi affiliati al CONI.

La base imponibile così determinata è assoggettata all'aliquota prevista, con conseguente calcolo dell'imposta dovuta.

La previsione di una contabilità separata tra attività commerciale ed attività istituzionale permette all'ente di godere del regime della detrazione²⁰, ai sensi dell'art. 19-ter D.P.R. 633/72, limitato ai soli acquisti²¹ ed importazioni effettuati nell'esercizio di attività di impresa.

Il legislatore ha introdotto una deroga al regime sopra tratteggiato, prevedendo che alle associazioni

sportive dilettantistiche - che optano per il regime forfettario introdotto con L. 398/91 - si applichi il regime speciale IVA previsto per gli intrattenimenti ed i giochi di cui all'art. 74, c. VI, D.P.R. 633/72.

Il regime speciale IVA è esteso anche ai proventi percepiti in relazione ad attività non soggette all'imposta sugli intrattenimenti, e che possono essere ricondotti a tale disciplina anche i proventi realizzati per le prestazioni pubblicitarie, che beneficiano di una detrazione forfettaria del 50%.

Tale disciplina è applicata a tutti gli enti sportivi che abbiano conseguito proventi derivanti da attività commerciale per un valore non superiore a 250.000 €, e prevede la detrazione forfettaria del 50% dell'imposta concernente le operazioni imponibili e del 10% per le operazioni di sponsorizzazione effettuate nell'esercizio dell'attività.

Altro elemento di favore riguarda la possibilità per l'ente di rilasciare ricevuta fiscale e scontrino fiscale a certificazione dei corrispettivi incassati, essendo obbligatorio solo il rilascio del titolo di accesso per le attività di spettacolo o intrattenimento realizzate.

Tali titoli di accesso si dividono in titoli di ingresso (o biglietti)²² ed abbonamenti²³: unico onere dell'ente è relativo all'annotazione, sul registro IVA dei corrispettivi, degli incassi certificati con i titoli di ingresso e con gli abbonamenti.

Resta comunque l'obbligo di certificare mediante rilascio della ricevuta fiscale ovvero dello scontrino i proventi derivanti da prestazioni di pubblicità, sponsorizzazione e cessione o concessione dei diritti televisivi o radiofonici.

Riguardo alla presentazione della dichiarazione IVA, si evidenzia come il legislatore abbia imposto due distinti obblighi in capo all'ente sportivo.

Le associazioni e le società, infatti, sono tenute sia alla presentazione di una comunicazione riepilogativa annuale dei dati IVA²⁴, sia della dichiarazione annuale IVA²⁵.

Tali adempimenti sono correlati tra loro: infatti, l'esonero dalla dichiarazione IVA determina il conseguente esonero dalla presentazione dei dati riepilogativi.

A tal proposito, si rileva come l'art. 3 D.P.R. 322/98 abbia introdotto la possibilità per gli enti sportivi con periodo di imposta coincidente con l'anno solare di presentare una dichiarazione unificata, ricomprendente sia la dichiarazione dei redditi (modello UNICO) sia la dichiarazione IVA (modello IVA)²⁶.

L'ente può presentare la dichiarazione IVA utilizzando sia il modello semplificato (cd. IVA BASE)²⁷ sia il modello ordinario.

In entrambi i casi, la dichiarazione annuale IVA deve essere presentata in via telematica - direttamente dal contribuente o attraverso intermediario abilitato - entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento.

Il bar del campo

La gestione di un bar all'interno di un ente sportivo, con somministrazione di cibo e bevande agli associati previo pagamento di un corrispettivo ovvero di un contributo supplementare, è considerata soggetta ad IVA, poiché non rientra tra le finalità istituzionali dell'associazione stessa, ma rivestono natura commerciale.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la valutazione concernente la riconducibilità all'attività istituzionale deve essere necessariamente compiuta prescindendo dal contenuto specifico dell'atto costitutivo o dello statuto, rilevando unicamente le finalità tipiche dell'ente, quali quelle che consentono all'ente di realizzare in modo diretto le proprie finalità istituzionali.

Le operazioni commerciali, pertanto, avrebbero natura residuale, e sarebbero solo le attività dell'ente che permettono in modo sussidiario ovvero indiretto il perseguimento delle proprie finalità²⁸.

Si evidenzia, inoltre, come gli enti in argomento beneficiano di alcune disposizioni di favore anche in materia di richiesta di autorizzazione per la somministrazione di alimenti e bevande.

Infatti, in tale caso, è necessaria solo la presentazione, in via informatica, di una "segnalazione certificata di inizio attività"²⁹ (cd. SCIA), nella quale indicare il tipo di attività di somministrazione, l'ubicazione e la superficie dei locali, la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 148, c. III, V e VIII, T.U.I.R., oltre alla dichiarazione di conformità alle norme e prescrizioni in materia edilizia, igienico-sanitaria e sicurezza³⁰.

Resta salva la possibilità per il Comune di procedere comunque ad attività di controllo, ordinando la cessazione nell'ipotesi di assenza di SCIA o di mancanza dei requisiti necessari, oltre all'irrogazione di una sanzione amministrativa.

8) IRAP

Ai sensi dell'art. 2 D.Lgs. 446/97, presupposto impositivo dell'IRAP è l'esercizio abituale di un'attività

autonomamente organizzata, diretta alla produzione e/o allo scambio di beni e servizi.

Gli enti sportivi sono assoggettati a tale imposta in quanto l'attività esercitata costituisce, in ogni caso, presupposto di imposta³¹.

Tuttavia, il legislatore ha introdotto criteri diversi per la determinazione della base imponibile, distinguendo tra:

- società sportive di capitali o costituite in forma cooperativa³² che determinano l'imponibile IRES secondo regole ordinarie,

- società sportive di capitali o costituite in forma cooperativa che si avvalgono, ai fini IRES, del regime forfettario ex L. 398/91,

- associazioni sportive, che svolgono solo attività istituzionale,

- associazioni sportive che svolgono anche attività commerciale in via non prevalente.

La prima categoria di enti calcola il valore della produzione ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. 446/97.

La base imponibile è pertanto determinata quale differenza tra il valore di produzione (come risulta dalla voce A del conto economico) ed i costi di produzione (voce B del conto economico), con esclusione del costo del personale e delle svalutazioni dei crediti.

Diversamente, per le società che si avvalgono del regime forfettario³³, la base imponibile è data dalla somma algebrica dell'ammontare del reddito di impresa, delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei compensi erogati ai collaborati coordinati e continuativi ed ai lavoratori autonomi e degli interessi passivi.

Tale valore deve essere poi decurtato dei costi deducibili previsti dall'art. 11, c. I, lett. a), D.Lgs. 446/97 e degli ulteriori costi deducibili, determinando così rispettivamente il valore della produzione lorda ed il valore della produzione netta.

Le associazioni sportive, invece, determinano la base imponibile IRAP secondo le disposizioni applicabili agli enti non commerciali.

Pertanto, possono optare per il sistema retributivo - se svolgono solo attività istituzionale - ovvero per il sistema misto, se svolgono anche attività commerciale.

Il sistema retributivo presuppone che si assuma quale valore della produzione netta l'ammontare delle retribuzioni³⁴ e compensi erogati, assunti secondo il criterio di competenza, dall'ente al personale dipendente ovvero collaboratori e lavoratori autonomi, decurtato dei costi deducibili ex art. 11, c. I, lett. a)

n. 5, D.Lgs. 446/97 e di ulteriori deduzioni.

Il sistema misto, invece, presuppone la separazione tra attività istituzionale ed attività commerciale, dovendosi determinare separatamente le due basi imponibili.

Conseguentemente, la base imponibile sarà determinata secondo il criterio retributivo, mentre la base imponibile commerciale mediante la computazione, dal valore della produzione, dei costi della produzione.

La determinazione dell'imposta avviene applicando alla base imponibile determinata secondo i criteri sopra indicati l'aliquota del 3,90 %.

La dichiarazione IRAP³⁵ deve essere presentata obbligatoriamente in via telematica secondo le modalità ed i termini previsti dal D.P.R. 322/98

9) LE ALTRE IMPOSTE: IMPOSTA DI REGISTRO, DI BOLLO, CONCESSIONI GOVERNATIVE, ICI.

Le agevolazioni previste dal legislatore si estendono anche alle altre imposte indirette.

In particolare, la Legge Finanziaria per il 2003 ha previsto un'imposta di registro in misura fissa - pari ad €. 168,00 - relativa agli atti costitutivi e di trasformazione degli enti sportivi dilettantistici, nonché le operazioni di sponsorizzazione già assoggettate ad IVA³⁶.

Presupposto per l'applicazione di tale regime è rappresentato dalla circostanza che gli atti siano direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva.

Riguardo l'imposta di bollo, si evidenzia come il legislatore abbia previsto l'esenzione per tutti i documenti richiesti o prodotti dalle Federazioni sportive e dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

Tale disciplina esentiva non si applica tuttavia, stante il carattere tassativo dei soggetti esonerati, alle società ed associazioni sportive, le quale dovranno assolvere l'imposta di bollo nella misura fissa di € 1,81 per le ricevute e le quietanze rilasciate dal creditore a liberazione di un'obbligazione pecuniaria³⁷.

Sempre la Legge Finanziaria per il 2003 ha esteso agli enti in argomento il regime di esenzione da tasse governative, già previsto in favore delle ONLUS: pertanto gli enti sono esentati dal pagamento della tassa di concessione governativa ogni 500 pagine dei libri e dei registri bollati.

Con riferimento all'ICI, si rappresenta come nel caso in esame trovi sua applicazione la disciplina di cui all'art. 7, c. I, lett. i), D.Lgs. 504/92, la quale prevede che non sono assoggettati all'imposta comunale i beni immobili appartenenti agli enti non commerciali impegnati esclusivamente per finalità assistenziali, previdenziali, sportive.

L'esenzione è subordinata alla circostanza che l'ente svolga attività agonistica sportiva organizzata direttamente, da valutarsi concretamente caso per caso, non rilevando l'attività indicata nello statuto³⁸.

10) GLI OBBLIGHI DI BILANCIO E DI RENDICONTAZIONE. IL CONTROLLO DEI REVISORI

Il trattamento fiscale sopra descritto determina l'insorgere di alcuni obblighi contabili in capo agli enti sportivi dilettantistici.

Tali obblighi si differenziano tra obblighi civilistici ed obblighi fiscali.

Tra le statuizioni civilistiche applicabili anche agli enti costituiti come società si ricorda l'istituzione dei libri obbligatori e delle altre scritture obbligatorie, i libri sociali anche bollati e la redazione del bilancio ai sensi dell'art. 2423 c.c.³⁹

Invece, il D.P.R. 600/73 ha previsto la tenuta di particolari scritture contabili, quali il libro giornale, il libro degli inventari ed i registri IVA.

Il legislatore ha, inoltre, individuato specifici obblighi a seconda che l'ente svolga unicamente attività istituzionale ovvero anche attività economica.

Infatti, oltre agli adempimenti sopra citati, l'ente non commerciale è tenuto a redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario: in tal caso, tale documentò avrà particolare forza probatoria, tale da superare le presunzioni semplici dell'Agenzia delle Entrate in ordine all'attività esercitata.

Il controllo di tali adempimenti⁴⁰ di bilancio è operato sia internamente, con la previsione di uno o più revisori, sia esternamente, da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La nomina di un revisore rappresenta un elemento di garanzia nella gestione e nella corretta

amministrazione sia per l'ente sia per tutelare i soggetti terzi che si rapportano con l'ente stesso⁴¹.

Pertanto, appare necessario che il revisore sia scelto fra persone aventi adeguata professionalità, il quale svolge un controllo legale dei conti e vigila sull'amministrazione, allegando al bilancio una propria relazione illustrativa.

L'ambito operativo, tuttavia, è ulteriormente accresciuto, perché si ritiene che rientrino anche altre aree: in particolare, le verifiche in materia di rapporti di lavoro, rimborsi spesa ed obblighi assicurativi e contributivi.

11) LE DICHIARAZIONI FISCALI

Come osservato nell'analisi dedicata alle singole imposte, gli enti sportivi dilettantistici sono tenuti alla presentazione della dichiarazione IRES e dei sostituti d'imposta, oltre alla dichiarazione di inizio, variazione e fine attività, alla comunicazione annuale IVA ed alla dichiarazione IRAP.

Specifici esoneri sono previsti per chi sceglie il regime forfettario previsto dalla L. 398/91.

Tali adempimenti sono stati esaminati compiutamente con riferimento all'imposta di riferimento, tuttavia occorre ancora porre l'accento sulle peculiari caratteristiche previste dal legislatore relative alla dichiarazione di inizio, variazione e fine attività e al modello 770 per i sostituti di imposta.

Dichiarazione di inizio, variazione e fine attività.

L'ente sportivo dilettantistico che intraprende un'attività rientrante nell'ambito di applicazione IVA è tenuto, ai sensi dell'art. 35 D.P.R. 633/72, a comunicare - attraverso la procedura di Comunicazione Unica - l'inizio attività all'Agenzia delle Entrate, per ottenere l'attribuzione della partita IVA⁴².

Tale numero resta invariato fino al momento della cessazione dell'attività, e deve essere indicato nei documenti contabili.

Modello 770 per i sostituti d'imposta

L'ente sportivo, al fine di esercitare la propria attività istituzionale o commerciale, si avvale dell'attività lavorativa di soggetti terzi, che si rapportano verso la società o l'associazione quali lavoratori dipendenti della medesima ovvero lavoratori autonomi.

Riguardo tali categorie di lavoratori, il legislatore, nell'ottica di una semplificazione e della certezza della pretesa erariale, ha introdotto un duplice obbligo in capo al datore di lavoro: da un lato, applicare la ritenuta alla fonte, con obbligo di rivalsa, nei confronti dei compensi erogati e, dall'altro, di certificare tale operazione mediante il rilascio di apposita certificazione al lavoratore e la compilazione di una dichiarazione annuale - modello 770⁴³ - da trasmettersi in via telematica all'Agenzia delle Entrate.

La compilazione del modello 770 è prevista dall'art. 4 D.P.R. 322/98, normativa estesa anche alle

associazioni e società sportive dilettantistiche.

Nel modello 770 devono essere inseriti i dati, relativi all'anno solare precedente:

- dei redditi e delle ritenute di lavoro dipendente,

- dei redditi di lavoro assimilato al lavoro dipendente,

- dei redditi di lavoro autonomo anche occasionale,

- dei redditi diversi,

- delle provvigioni,

- dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'INPS,

•
dei premi INAIL.

Stante il carattere peculiare degli enti in argomento, e la possibilità di corrispondere compensi per lo svolgimento diretto dell'attività sportiva - il legislatore ha previsto che anche tali emolumenti, rientranti nella nozione di "reddito diverso" ex art. 67, c. I, lett. m), T.U.I.R., debbano essere indicati nella dichiarazione del sostituto d'imposta, evidenziando le ritenute IRPEF applicate⁴⁴.

Il modello 770 per i sostituti d'imposta deve essere presentato⁴⁵ in via telematica, direttamente dal contribuente o attraverso un intermediario abilitato, entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento della dichiarazione.

12) I COMPENSI EROGATI DELL'ENTE

Gli enti sportivi presentano una struttura articolata, composta da atleti e allenatori da un lato, dirigenti e personale tecnico-amministrativo dall'altra.

Il legislatore ha previsto che l'ente possa usufruire della prestazione lavorativa da parte di tali soggetti attraverso una forma di esercizio diretto⁴⁶ dell'attività sportiva ovvero mediante l'instaurazione di un rapporto di lavoro.

Per maggiore chiarezza, si preferisce distinguere le due ipotesi, soffermandosi sugli aspetti peculiari sotto il profilo fiscale, previdenziale e assicurativo.

I compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica

Il trattamento fiscale degli emolumenti erogati nel settore dello sport dilettantistico è disciplinato dall'art. 25 L. 133/99 e s.m.

In particolare, è ammessa la retribuzione in favore di atleti, allenatori, giudici e commissari di gara mediante indennità di trasferta, rimborsi forfettari di spesa e premi.

Tali compensi costituiscono reddito diverso ai sensi dell'art. 67 T.U.I.R.: il successivo art. 69 T.U.I.R.⁴⁷ statuisce che non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEF di chi li percepisce (fino ad un ammontare massimo di 7.500 € annui).

Il sostituto di imposta è tenuto ad effettuare la ritenuta sulla parte imponibile di tali compensi, ossia sulla parte eccedente l'importo di 7.500 €, applicando l'aliquota del 23%, aumentata delle aliquote di compartecipazione delle addizionali regionali e comunali all'IRPEF⁴⁸.

La natura peculiare di tale prestazione determina la non obbligatorietà della preventiva comunicazione al Centro per l'Impiego e delle registrazioni sul Libro unico del lavoro.

Inoltre, non vi è obbligo di iscrizione alla Gestione separata dell'INPS e del versamento della relativa contribuzione.

Tuttavia, per determinate categorie di soggetti è obbligatoria l'iscrizione presso l'ENPALS.

In particolare, a decorrere dal 22 aprile 2005, gli istruttori e gli addetti agli impianti sportivi⁴⁹, direttori tecnici, massaggiatori ed istruttori - indipendentemente dalla natura del rapporto di lavoro - devono iscriversi all'ENPALS e versare la relativa contribuzione.

Inoltre, non sussiste l'obbligo di iscrivere e versare i contributi all'INAIL: tuttavia, è previsto espreso obbligo di copertura assicurativa contro gli infortuni.

L'ente sportivo, infatti, è tenuto ad assicurare i propri tesserati⁵⁰ contro i rischi di morte ed invalidità permanente derivanti dagli infortuni avvenuti in occasione ed a causa dello svolgimento delle attività sportive.

L'assicurazione, a seguito della soppressione dello SPORTASS, può essere stipulata con qualsiasi compagnia assicurativa: il pagamento dei premi grava unicamente in capo all'ente sportivo.

La tutela assicurativa opera senza limiti di età e si estende sia alla fase della gara sia alla fase dell'allenamento, ricomprendendo anche il cd. infortunio in itinere, ossia l'evento improvviso che si verifica in occasione di trasferimenti, con qualsiasi mezzo, verso o dal luogo di svolgimento dell'attività sportiva.

13) IL RAPPORTO DI LAVORO CON L'ENTE SPORTIVO DILETTANTISTICO

L'ente può usufruire di prestazioni lavorative rese previa instaurazione di contratto di lavoro⁵¹.

Gli enti sportivi, infatti, possono stipulare contratti di lavoro:

- subordinato;

- collaborazione coordinata e continuativa ovvero "a progetto";

- agenzia e rappresentanza;

- autonomo abituale o "professionale";

- autonomo occasionale;

- occasionale di tipo accessorio.

Il contratto di lavoro subordinato

Come noto, l'art. 2094 c.c. definisce prestatore di lavoro subordinato colui che "si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore".

Elemento caratterizzante è, dunque, l'assoggettamento al potere di vigilanza e controllo da parte del datore di lavoro e la mancata assunzione del rischio di impresa da parte del lavoratore.

L'instaurazione del rapporto di lavoro presuppone la sottoscrizione di un contratto di lavoro, con specifica individuazione del CCNL applicato, e l'obbligatoria comunicazione presso il Centro per l'Impiego - valevole ai fini Ministero del Lavoro, INPS, INAIL, ENPALS (oggi riassorbito all'interno dell'INPS), Sportello unico della Prefettura, relativamente ai rapporti di lavoro con cittadini extracomunitari -, da effettuarsi necessariamente entro le 24 ore precedenti l'inizio dell'attività lavorativa.

Analoga comunicazione deve essere eseguita in caso di trasformazione del rapporto di lavoro ovvero di cessazione del medesimo.

Gli enti sportivi dilettantistici devono anche iscrivere i propri dipendenti nel Libro unico del lavoro, come previsto dalla L. 133/08 e dal D.M. 9 luglio 2008.

Il contratto di lavoro subordinato presuppone lo svolgimento dell'attività lavorativa secondo le modalità sopra richiamate, previo corrispettivo.

Tale corrispettivo è calcolato sulla base del CCNL applicato, ed è erogato al dipendente a cadenza mensile o settimanale.

I compensi costituiscono redditi da lavoro dipendente, e come tali sono assoggettati alla prevista disciplina.

Ai sensi dell'art. 50 T.U.I.R., si considerano redditi assimilati le indennità ed i compensi percepiti a carico di terzi da prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità.

Gli enti sportivi dilettantistici rientrano nella nozione di sostituto d'imposta di cui all'art. 64 D.P.R. 600/73, e come tali sono tenuti a:

- rilasciare al lavoratore subordinato certificazione unica, valida sia ai fini fiscali che previdenziali, relativa alla somme corrisposte ed alle ritenute operate;
- operare le ritenute al momento del pagamento di qualsiasi somma o valore in favore del lavoratore, con obbligo di rivalsa: le ritenute sono applicate a titolo di acconto dell'IRPEF dovuta dal dipendente⁵², e sono calcolate sulla parte imponibile delle somme e dei valori corrisposti per ciascun periodo di paga⁵³;

•
trasmettere in via telematica all’Agenzia delle Entrate il modello 770 semplificato.

Ulteriori obblighi derivano dalla normativa previdenziale ed assicurativa.

Infatti, l’ente in argomento deve procedere all’iscrizione all’INPS⁵⁴ ovvero all’ENPALS, istituire il Libro Unico del Lavoro - ove trattenere dall’imponibile previdenziale (sostanzialmente equiparato all’imponibile fiscale) la quota dei contributi previdenziali a carico dell’ente e quella a carico del lavoratore (pari all’aliquota del 9,19 %) e trasmettere all’ente previdenziale la modulistica mensile obbligatoria DM ed Uniemens.

I lavoratori dipendenti devono inoltre essere assicurati presso l’INAIL contro gli infortuni e le malattie professionali, con conseguente obbligo di tenuta del registro infortuni, vidimato dall’ASL.

Il pagamento dei premi assicurativi grava unicamente in capo al datore di lavoro, mediante il sistema dell’autoliquidazione.

Tale modalità presuppone che il datore di lavoro proceda alla compilazione delle dichiarazioni delle retribuzioni corrisposte nell’anno precedente, calcoli il premio anticipato per l’anno in corso e versi la somma dovuta, risultante dal premio anticipato per l’anno in corso (cd. rata) e dall’eventuale conguaglio relativo all’anno precedente (cd. regolarizzazione).

Il contratto di collaborazione coordinata e continuativa

Tale tipologia contrattuale si caratterizza per l'assenza di specifici vincoli di subordinazione e controllo da parte del datore di lavoro.

Infatti, l'attività lavorativa dovrebbe essere svolta in autonomia da parte del lavoratore, secondo modalità e strumenti dal medesimo stabiliti, salvo un generale dovere di consultazione con il datore di lavoro ed il rispetto della tempistica contrattualmente stabilita.

La L. 276/03, cd. Legge Biagi, ha individuato peculiari modalità di svolgimento della prestazione da parte del lavoratore, introducendo l'obbligo di ricondurre l'attività prestata ad uno o più progetti specifici.

Tuttavia, la stessa disposizione normativa prevede, all'art. 61, che siano esclusi "i rapporti e le attività di collaborazione coordinata e continuativa comunque rese e utilizzate ai fini istituzionali in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche affiliate alle Federazioni sportive nazionali".

Pertanto, tutti i rapporti di lavoro rientranti nelle finalità istituzionali sportive o collegate da un nesso di strumentalità, sono assoggettati alla disciplina del rapporto di lavoro di collaborazione coordinata e continuativa, e dunque non ricondotti alla realizzazione di uno specifico progetto.

In ogni caso, è prevista l'obbligatoria comunicazione al Centro per l'Impiego entro le 24 ore antecedenti l'inizio dell'attività lavorativa.

Dal punto di vista fiscale, i compensi erogati ai collaboratori si distinguono in redditi diversi o redditi

assimilati al reddito da lavoro dipendente, a seconda delle attività svolte dal lavoratore.

Infatti, l'art. 67 T.U.I.R. statuisce che costituiscono redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi spesa forfettari, i premi e i compensi erogati in relazione a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale⁵⁵, resi in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche.

Diversamente, i compensi percepiti per lo svolgimento di attività che esulano da quelle sopra ricordate sono ricondotti alla nozione di "reddito assimilato", con applicazione del regime delle ritenute ai sensi dell'art. 24 D.P.R. 600/73 e della consegna della certificazione unica ai fini fiscali e previdenziali.

La distinzione in ambito fiscale si ripercuote anche in materia previdenziale.

Infatti, qualora gli emolumenti e i compensi conseguenti siano inquadrabili come redditi diversi, non è configurabile l'obbligo contributivo nei confronti della Gestione separata⁵⁶.

Nella seconda ipotesi, invece, i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono tenuti ad iscriversi alla Gestione separata dell'INPS ed al versamento dei relativi contributi⁵⁷.

In ultimo, si osserva come tutti i lavoratori debbano essere assicurati presso l'INAIL⁵⁸.

I rapporti con agenti e rappresentanti

Ai sensi dell'art. 1762 c.c., con il contratto di agenzia una parte (agente) assume stabilmente, previo corrispettivo, l'incarico di promuovere ovvero di concludere in nome e per conto di un'altra (preponente) la conclusione di contratti in una determinata zona.

Anche in tale ipotesi sussiste l'obbligo di comunicare al Centro per l'Impiego l'instaurazione del rapporto di lavoro, unicamente nelle ipotesi di rapporto di agenzia e rappresentanza commerciale caratterizzati da una prestazione coordinata e continuativa prevalentemente personale: non sussiste alcun obbligo, infatti, nel caso di contratti conclusi con società ovvero con soggetti che si avvalgono di autonome strutture imprenditoriali.

L'art. 25-bis D.P.R. 600/73 equipara, sotto il profilo fiscale, gli agenti ed i rappresentanti ai lavoratori autonomi, con conseguente applicazione della ritenuta d'acconto, con obbligo di rivalsa, da parte dei sostituti d'imposta.

Tuttavia, a differenza dei lavoratori autonomi, l'aliquota applicata risulta pari al 23%, calcolata sul 50% delle provvigioni corrisposte.

Anche per tali lavoratori sussiste l'obbligo, per il sostituto d'imposta, di rilasciare la certificazione attestante le ritenute applicate: le relative provvigioni dovranno poi essere indicate nel modello 770 semplificato trasmesso in via telematica dall'ente sportivo dilettantistico.

Sotto il profilo previdenziale, si evidenzia come gli agenti e rappresentanti⁵⁹ debbano iscriversi sia alla Gestione speciale commercianti dell'INPS sia presso l'ENASARCO.

Al pari dei lavoratori autonomi, non sussiste alcun obbligo di assicurazione presso l'INAIL.

Il rapporto di lavoro autonomo

Il rapporto di lavoro autonomo si caratterizza, ai sensi dell'art. 2222 c.c., per l'indipendenza del lavoratore rispetto al potere di vigilanza e controllo del committente, con assunzione del rischio di impresa direttamente in capo al lavoratore autonomo.

Il legislatore ha tipizzato diverse tipologie di lavoro autonomo, che si caratterizzano sostanzialmente per le modalità di esecuzione e la durata del rapporto.

Infatti, si distingue tra lavoro autonomo abituale e rapporto di lavoro autonomo occasionale.

In alcun caso, sussiste l'obbligo di preventiva comunicazione al Centro per l'Impiego⁶⁰.

Il rapporto di lavoro autonomo abituale si discosta da quello occasionale, poiché nella seconda ipotesi l'esercizio dell'attività avviene senza i requisiti di professionalità e prevalenza, caratterizzanti la prima tipologia.

Il rapporto di lavoro autonomo presuppone l'effettuazione di una prestazione di lavoro previo pagamento di un compenso concordato dalle parti.

L'ente sportivo dilettantistico agisce, sotto il profilo fiscale, quale sostituto di imposta nei confronti di tali lavoratori.

Ne consegue che esso è tenuto a rilasciare apposita certificazione dei compensi erogati e, soprattutto, operare la ritenuta d'acconto al momento del pagamento dei compensi per lavoro autonomo professionale.

L'aliquota applicabile varia a seconda che il percipiente sia soggetto residente o meno in Italia: nel primo caso, l'aliquota sarà pari al 20%, nel secondo caso al 30%⁶¹.

La base imponibile su cui effettuare la ritenuta è data dal compenso corrisposto, decurtato dei contributi integrativi dovuti alle Casse di previdenza professionali⁶².

Tali compensi e le relative ritenute sono sintetizzati nel modello 770 semplificato, che deve essere trasmesso all'Agenzia delle Entrate in via telematica.

Peculiare è la disciplina previdenziale ed assicurativa: infatti, il datore di lavoro non è tenuto all'obbligatoria preventiva comunicazione al Centro per l'Impiego ed all'apertura di una posizione presso l'INPS: inoltre, non è tenuto al versamento di alcuna aliquota a titolo di contributi, né deve versare alcun premio assicurativo contro gli infortuni all'INAIL.

Infatti, tali oneri gravano in capo al professionista, il quale è tenuto all'iscrizione presso la propria cassa previdenziale di appartenenza - con addebito del contributo integrativo del 2% ovvero del 4% in fattura - ovvero iscriversi alla Gestione separata dell'INPS, nel caso in cui non sia stata istituita alcuna Cassa ovvero il lavoratore non possieda i requisiti per l'iscrizione⁶³.

Il lavoro occasionale di tipo accessorio

Il lavoro occasionale di tipo accessorio, invece, consiste nello svolgimento di attività occasionale e accessoria, priva quindi dei requisiti di prevalenza e professionalità, in modo saltuario.

Originariamente, la L. 276/03 aveva circoscritto tale tipologia contrattuale ad ipotesi marginali, tuttavia i recenti interventi legislativi hanno ampliato le aree di attività di utilizzo e la platea di potenziali committenti e prestatori.

Particolarmente significativa per gli enti sportivi, è la possibilità di utilizzare tale tipologia contrattuale per lo svolgimento dell'attività di stewarding.

Infatti, l'accessorietà delle attività prestate determina che le medesime debbano essere svolte direttamente in favore dell'utilizzatore, senza la previsione di intermediari.

Tuttavia, il D.M. 24 febbraio 2010 ha introdotto specifica deroga per lo svolgimento dell'attività di stewarding durante le manifestazioni sportive.

Tale deroga, comunque, è circoscritta all'ambito di applicazione del decreto: pertanto, le richieste di voucher presentate dalle società appaltatrici o intermediarie possono essere ammesse solo per prestazioni rese da steward in impianti sportivi con capienza superiore a 7.500 posti, nei quali si svolgano partite ufficiali di squadre di calcio professionistiche, con esclusione dunque degli enti in argomento⁶⁴.

Le caratteristiche peculiari di tale tipologia lavorativa si ripercuotono anche sotto il profilo fiscale e previdenziale.

Infatti, il pagamento delle prestazioni può avvenire mediante buoni lavoro prepagati (cd. voucher) di valore pari a 10, 20 o 50 €, esenti fiscalmente.

Il valore nominale di tale buono lavoro comprende la contribuzione previdenziale in favore della Gestione separata INPS, la contribuzione INAIL ed il compenso spettante al concessionario, ossia all'INPS, per la gestione del servizio.

1 Art. 6, c. IV, lett. d), Statuto CONI.

2 D.M. 17 febbraio 2002, successivamente abrogato dall'art. 51 L. 289/02, con decorrenza 1 gennaio 2003.

3 Per approfondimenti, G. BIINO, A. STEFANI, E.M. VIDALI, La costituzione delle società e delle società sportive dilettantistiche, in Manuale delle associazioni sportive, III edizione, 2011.

4 In ultimo, Comm. Trib. Prov. Macerata, 9 agosto 2011, n. 247. In precedenza, il medesimo Giudice aveva stabilito che l'iscrizione al registro telematico del CONI non costituiva elemento essenziale per l'accesso ai benefici fiscali, rilevando solo il possesso dei requisiti che sono necessari per la richiesta della qualifica di associazione o società sportiva dilettantistica. A tal proposito, si rinvia a Comm. Trib. Prov. Macerata, 30 maggio 2011, n. 173.

5 Tale adeguamento doveva avvenire nel breve periodo. Il C.N.N. aveva predisposto diverse soluzioni: in particolare, per gli enti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, il termine di adeguamento avrebbe dovuto coincidere con il 31 dicembre 2004, come chiarito anche dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 22 gennaio 1999 n. 22; diversamente, per gli altri enti, il termine di scadenza è stato individuato nel termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi relativa all'esercizio in corso alla data di entrata in vigore dell'art. 90 L. 289/02, come novellato dal D.L. 72/04.

6 Sul punto, AA.VV., *Le agevolazioni fiscali in favore dell'attività sportiva dilettantistica*, Milano, 2009.

7 S. DIGREGORIO NATOLI, *Enti associativi e sportivi dilettantistici: differenze tributarie*, in *Fisco*, 2010, pag. 7119.

8 La Circ. Min. 12 maggio 1998 n. 124/E ha chiarito che l'individuazione dell'attività "diretta attuazione degli scopi istituzionali" deve essere compiuta in conformità a criteri obiettivamente riscontrabili e non sulla base di una mera autoqualificazione risultante dalle sole indicazioni statutarie. Pertanto, è

necessario che tale attività costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo.

9 A tal proposito, si rileva come si sia assistito ad un evolversi della disciplina. Infatti, la citata circolare del Ministero dell'economia n. 124/98 chiariva che potessero essere utilizzati i criteri stabiliti dall'art. 10, c. VI, D.Lgs. 460/97 in materia di ONLUS.

Diversamente, l'Agenzia delle Entrate ha affermato come la norma sopra richiamata debba essere considerata disposizione di carattere generale, applicabile anche agli enti di tipo associativo ai fini della determinazione del requisito della non lucratività. Sul punto, Agenzia delle Entrate, circolare, 25 gennaio 2007, n. 9.

10 Tale regime di favore è applicabile, *ratione temporis*, solo alle società costituite successivamente alla data del 1 gennaio 2003. Sul punto, Agenzia delle Entrate, circolare, 22 aprile 2003, n. 21.

11 Ministero dell'Economia, circolare, 11 febbraio 1992, n. 1.

12 F. CAPOGROSSI GUARNA, Chiarimenti sul regime fiscale degli enti sportivi dilettantistici, in *Fisco*, 2010, pag. 3681.

13 Nell'ipotesi di omessa o errata comunicazione nei tempi previsti, in virtù del principio del "comportamento concludente", il medesimo non perderà la propria validità, ma sarà passibile di una sanzione amministrativa. Per approfondimenti, Ministero dell'Economia, circolare, 27 agosto 1998, n. 209/E.

14 Sono, pertanto, esclusi i versamenti in denaro, anche se è rilasciata specifica ricevuta, e mediante assegni bancari trasferibili. Sul punto, Agenzia delle Entrate, circolare, 22 aprile 2003, n. 21.

15 La dottrina ha osservato come la normativa di riferimento richiami unicamente la nozione di "associazione sportiva dilettantistica", con conseguente esclusione delle società sportive dilettantistiche. Tuttavia, nella prassi le disposizioni in esame sono state estese anche alle società sportive, purchè presentino i requisiti richiesti per beneficiare della devoluzione del 5 per mille.

16 A tal proposito, l'art. 12 D.P.C.M. 23 aprile 2010 ha chiarito come le somme erogate non possano essere destinate alla copertura di spese di pubblicità aventi ad oggetto la sensibilizzazione della destinazione del 5 per mille, non trattandosi di attività rientrante tra quelle aventi finalità di sensibilità sociale.

17 Detto premio è dovuto qualora un calciatore - tesserato come "giovane" - sia tesserato nella stagione successiva nel settore giovanile di una società di categoria superiore. Il diritto a ricevere il premio - calcolato moltiplicando un parametro fisso per un coefficiente che varia in relazione alla categoria del

nuovo sodalizio – spetta alle ultime due società di appartenenza del giovane calciatore e si prescrive al termine della stagione sportiva successiva a quella in cui è maturato il diritto.

18 Detto premio è dovuto qualora un calciatore tesserato, entro il 25° anno di età, per una società sportiva dilettantistica sia ceduto ad una società professionistica.

Detto premio spetta all'ultima società, ed il pagamento avviene mediante trattenuta alla fonte.

19 Tale premio spetta alle società dilettantistiche nelle quali abbia militato un giocatore che esordisce in serie A ovvero è convocato nella Nazionale italiana di calcio Under 21 e spetta in quota proporzionale a tutte le società dilettantistiche che abbiano tesserato il giocatore.

20 Il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diventa esigibile e può essere esercitato anche con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione, alle condizioni esistenti in tale momento.

21 Nel caso di bene utilizzato in modo promiscuo, la detrazione avverrà pro rata solo per la parte riferibile all'attività commerciale.

22 Il D.P.R. 69/02 ha regolamentato la disciplina relativa ai biglietti di ingresso. Questi titoli sono rilasciati previo pagamento di un corrispettivo oppure gratuitamente, prima dell'ingresso.

Essi sono costituiti da due sezioni (ognuna delle quali presenta il contrassegno SIAE), che sono separate da personale addetto al momento dell'ingresso, e devono essere conservati per tutta la durata della manifestazione.

L'ente sportivo è tenuto a predisporre in duplice copia un prospetto dei titoli di ingresso per ciascuna delle manifestazioni organizzate, con l'indicazione dell'ultimo titolo di ingresso rilasciato e della quantità dei titoli emessi per ciascuna categoria di prezzo (intero, ridotto, gratuito), ed è sottoscritto dal legale rappresentante dell'ente.

I titoli gratuiti sono assoggettati ad un regime fiscale specifico. Infatti, l'art. 3, c. V, D.P.R. 633/72 prevede che non costituiscano prestazioni di servizi (e dunque non sono operazioni imponibili ai fini IVA) gli spettacoli resi ai soggetti possessori di un titolo di accesso gratuito, purchè tali titoli siano stati emessi nel limite massimo del 5% dei posti del settore - stabilito in base alla capienza dell'impianto sportivo determinato dai tecnici della Federazione di appartenenza.

23 Gli abbonamenti sono soggetti alla medesima disciplina dei titoli di ingresso singoli o multipli. L'art. 3 D.P.R. 633/72 prevede anche per tale forma di titolo di accesso l'obbligo di annotare in apposito registro il numero di abbonamenti rilasciati per ogni mese solare, distinguendo tra abbonamenti a data libera ovvero a data vincolata, e soprattutto tra abbonamenti previo pagamento di corrispettivo ed abbonamenti gratuiti.

24 La comunicazione riepilogativa annuale dei dati IVA deve essere presentata in via telematica personalmente dal contribuente ovvero attraverso intermediario abilitato entro l'ultimo giorno di febbraio dell'anno solare successivo.

25 Gli enti che hanno preferito il regime forfettario ex L. 398/91 non devono presentare la dichiarazione IVA. Pertanto, devono compilare il rigo VO della dichiarazione annuale IVA, e presentarlo unitamente alla dichiarazione dei redditi entro i relativi termini.

26 Eccezione a tale regime è rappresentato dalla circostanza che l'ente intenda utilizzare in compensazione ovvero chiedere il rimborso del credito IVA annuale: in tale ipotesi, l'ente deve presentare una dichiarazione IVA separata.

27 E' necessario che, congiuntamente, l'ente non abbia applicato alcun regime speciale per la determinazione della base imponibile IVA, non abbia effettuato operazioni con l'estero e non abbia partecipato ad operazioni straordinarie ovvero trasformazioni sostanziali soggettive.

28 Sul punto, Ministero Finanze, risoluzione, 22 ottobre 1997, n. 210/E. In senso conforme, Cass. Civ., Sez. V, 20 ottobre 2008, n. 25463; Cass. Civ., Sez. V, 13 gennaio 2006, n. 606; Cass. Civ., Sez. V, 28 settembre 2005, n. 19009. Si segnala comunque un minoritario orientamento difforme in giurisprudenza: per approfondimenti, Cass. Civ., Sez. V, 20 settembre 2005, n. 18563.

29 Tale segnalazione è necessaria anche nel caso di installazione di distributori automatici di alimenti e bevande, da presentarsi presso lo sportello delle attività produttive del Comune.

30 Qualora l'ente non sia in possesso di uno dei requisiti, l'esercizio dell'attività di somministrazione è subordinata al rilascio dell'autorizzazione da parte del Comune, ai sensi dell'art. 3 L. 287/91, che si considera accolta qualora non sia comunicato il diniego entro 45 giorni dalla presentazione della domanda.

31 Per approfondimenti, M. CARENA - L. FORNERO, L'IRAP nella società e nelle associazioni sportive dilettantistiche, in Manuale delle associazioni sportive, III edizione, 2011.

32 L'art. 4, c. VI-bis, D.L. 72/04 ha espressamente previsto che le società sportive dilettantistiche possono costituirsi anche in forma di società cooperativa, equiparandole alle società di capitali, cui seguono la disciplina fiscale in materia di IRAP.

33 L'applicazione di tale metodo di calcolo è facoltativa, potendo l'ente decidere, anche se ha optato per il regime forfettario ai fini IRES, di determinare la base imponibile IRAP secondo le modalità ordinarie.

34 La dottrina si è a lungo interrogata relativamente ai rimborsi spesa. Il Ministero delle Finanze – prima dell’assimilazione dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa – aveva chiarito che non rientravano nella nozione di compenso le somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto riguardante le prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza, in ossequio all’allora vigente art. 50, c. VIII, T.U.I.R. Successivamente, con l’assimilazione, i rimborsi spesa sono esclusi dal reddito di collaboratore coordinato e continuativo, ex art. 51, c. V, T.U.I.R., e quindi l’esclusione interessa anche i rimborsi e le indennità riconosciuti in via forfettaria nella misura ivi stabilita. Per approfondimenti, Ministero dell’economia, circolare, 4 giugno 1998, n. 141/E. In dottrina, A. COTTO, G. ODETTO, G. VALENTE, T.U.I.R. – Guide e soluzioni, IPSOA, 2011.

35 Sono esonerate dalla presentazione della dichiarazione IRAP le associazioni sportive dilettantistiche che per l’anno di imposta considerato abbiano svolto solo attività istituzionale, senza corrispondere retribuzioni a dipendenti ovvero compensi a soggetti assimilati o a lavoratori occasionali. Secondo autorevole dottrina, tuttavia, qualora l’ente sia titolare di partita IVA, è comunque tenuto alla presentazione della dichiarazione IRAP a zero, poiché il possesso di partita IVA genera la presunzione di esercizio dell’attività commerciale. Sul punto, F. MOINE – M. NEGRO, Le dichiarazioni fiscali degli enti sportivi dilettantistici, in Manuale delle associazioni sportive, III edizione, 2011.

36 La dottrina ha osservato come tale regime sia particolarmente favorevole nel caso di costituzione con conferimento di bene immobile, dovendosi applicare la tariffa fissa in luogo di quella proporzionale. N. FORTE, Guida alle società e associazioni sportive, Il Sole 24 Ore, Milano, 2008, pag. 218.

37 Ai sensi degli artt. 7 e 8-bis Tabella, Allegato B, DRP 642/72 sono esenti sia le quietanze emesse a seguito del versamento di contributi o quote associative ad associazioni sportive, sia i certificati anagrafici richiesti dalle società sportive su disposizione della Federazione.

38 Sul punto, Cass. Civ., Sez. V, 29 febbraio 2008, n. 5485. In senso conforme, Ministero dell'Economia, circolare, 26 gennaio 2009, n. 2.

39 Diversamente, le associazioni sportive devono convocare l'assemblea per l'approvazione del bilancio e redigere periodici rendiconti economici-finanziari.

40 Si rappresenta come tale forma di controllo sia indipendente rispetto a quella esercitata dalla Federazione e dal CONI, al quale compete sempre l'incarico di certificare l'effettiva attività sportiva svolta dalla società.

41 Consiglio Nazionale Dottori commercialisti ed Esperti contabili, raccomandazione, 12 marzo 2003, n. 5.

42 Diversamente, per le associazioni sportive che svolgono solo attività istituzionale, è comunque obbligatoria tale comunicazione per l'attribuzione del codice fiscale.

43 A partire dal 1 gennaio 2002, la dichiarazione dei sostituti d'imposta è stata suddivisa in modello 770 semplificato e modello 770 ordinario. Tali modelli costituiscono due dichiarazioni distinte ed autonome, in

relazione ai dati richiesti per ognuno di essi.

44 Ai sensi dell'art. 69, c. II, T.U.I.R. non devono essere indicati i rimborsi spesa documentati relativi a vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenuti in occasione di trasferte fuori dal territorio comunale.

45 Il modello 770 semplificato - di norma compilato dagli enti sportivi qualora ne ricorrano i presupposti - può essere suddiviso in due parti, da trasmettersi separatamente. Il primo invio deve riguardare le comunicazioni relative ai redditi da lavoro dipendente ed assimilati, ed i prospetti SS (dati riassuntivi), ST (dati relativi ai versamenti), SV (dati concernenti le addizionali comunali IRPEF), SX (riepilogo crediti), SY (somme recuperate a seguito di pignoramento presso terzi). La seconda parte ricomprende le comunicazioni riguardanti i redditi da lavoro autonomo, i redditi diversi ed i prospetti riassuntivi. Ai sensi dell'art. 1 D.P.R. 445/97, tuttavia, non è ammessa la separazione qualora siano state operate compensazioni interne di ritenute tra i versamenti attinenti le due parti ovvero con i versamenti relativi al modello 770 ordinario.

46 Nella nozione di esercizio diretto dell'attività sportiva è ricompresa la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica, non essendo più necessario il requisito del collegamento fra l'attività resa dal percipiente e l'effettuazione della manifestazione sportiva. Sul punto, Agenzia delle Entrate, circolare, 26 marzo 2001, n. 34; Agenzia delle Entrate, risoluzione, 17 maggio 2010, n. 38. In dottrina, N. FORTE, Società e associazioni sportive, Milano, 2005.

47 L'art. 69, c. II, T.U.I.R. statuisce che i rimborsi di spese documentate sono esclusi dal reddito

indipendentemente dal loro ammontare, non rientrando comunque nella somma di 7.500 €.

48 Tale ritenuta è applicata a titolo di imposta sui compensi imponibili fino a 20.658,28 € ed a titolo di acconto, sui compensi imponibili superiori a tale ammontare. Agenzia delle Entrate, nota, 19 dicembre 2006, n. 19456.

49 Con propria circolare, l'INPS ha chiarito come in tale nozione rientrino coloro "la cui prestazione è direttamente collegata agli impianti, tanto che la prestazione stessa sarebbe impossibile o priva di interesse per il datore di lavoro ovvero per il committente, se gli impianti venissero meno". INPS, circolare, 18 maggio 2010, n. 66.

50 La stipula di tale assicurazione ed il versamento dei relativi premi è condizione necessaria ai fini dell'efficacia del tesseramento.

51 Per approfondimenti, K. GUERRINI ROCCO, Il rapporto di lavoro sportivo dilettantistico, su www.altalex, 2009.

52 Il versamento delle ritenute operate deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo, mediante modello F24.

53 A tal proposito, l'art. 23, c. III, D.P.R. 600/73 prevede, oltre agli acconti mensili, anche l'obbligo di effettuare il conguaglio tra le ritenute operate ed il totale delle imposte dovute sugli emolumenti erogati: il conguaglio dovrà avvenire entro il 28 febbraio dell'anno successivo se il rapporto di lavoro sussisteva ancora al 31 dicembre, oppure alla data di cessazione del medesimo.

54 In tale ipotesi, l'ente richiede telematicamente l'apertura di una posizione contributiva (matricola), ove procedere al versamento della contribuzione dovuta.

55 In tale nozione rientrano i compiti tipici di segreteria di ente sportivo dilettantistico, quali la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e della contabilità, oltre ad attività di natura pratica, come il magazziniere e il giardiniere. Sul punto, Agenzia delle Entrate, circolare, 22 aprile 2003, n. 21. In dottrina F. TOSCO, I compensi percepiti da professionisti per gli uffici di amministratore, sindaco o revisore e per l'esercizio di pubbliche funzioni, in I professionisti, IPSOA, 2008.

56 INPS, circolare, 26 febbraio 2003, n. 42.

57 INPS, circolare, 22 gennaio 2004, n. 9.

58 INAIL, nota, 19 marzo 2003.

59 I venditori porta a porta sono tenuti all'iscrizione presso la Gestione separata dell'INPS solo qualora il reddito annuo derivante da tale attività superi i 5.000 €, con obbligo di contribuzione solo sulla quota dei compensi eccedenti detta cifra. INPS, circolare, 26 febbraio 2003, n. 42.

60 Sul punto, Ministero del Lavoro, nota, 14 febbraio 2007, n. 4746. In senso conforme, INPS, messaggio, 2 aprile 2008, n. 7505.

61 L'istituto della ritenuta d'acconto non si applica, in virtù del principio del divieto di doppia imposizione fiscale, se la prestazione è effettuata all'estero da soggetto non residente in Italia. In questo caso, infatti, si applicherà la normativa fiscale del Paese in cui è stata resa la prestazione.

62 La rivalsa del 4% del contributo INPS, gravante sui lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata dell'INPS in quanto privi di specifica Cassa professionale, costituisce parte integrante del compenso e deve essere assoggetta a ritenuta. Sul punto, Ministero dell'Economia, 11 luglio 1996, n. 109/E.

63 I lavoratori autonomi occasionali sono tenuti all'iscrizione presso la Gestione speciale dell'INPS solo qualora il reddito annuo percepito sia superiore ai 5.000 €, considerando tutte le prestazioni di tale

natura, anche se espletata presso committenti diversi. Tale soglia dei 5.000 € annui rappresenta una fascia di esenzione: conseguentemente, i contributi sono dovuti solo sulla quota di reddito eccedente tale importo.

64 INPS, messaggio, 13 aprile 2010, n. 9999.

<https://www.diritto.it/gli-enti-sportivi-dilettantistici/>