



STUDIO
ITALIA

NUOVE NORME IN MATERIA DI ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

- art. 37/legge 342/2000 -

analisi delle novità introdotte

Erogazioni liberali

La nuova normativa conferma le agevolazioni fiscali a favore di coloro che finanziano e sostengono le società ed associazioni sportive dilettantistiche già previste dai commi 5 e 6 dell'art. 25 L. 133/99, estendendone tuttavia la portata.

In particolare:

1. mediante la sostituzione nell'art. 13-bis del Tuir della lett. i-ter), le erogazioni liberali in denaro a favore dei sodalizi sportivi effettuate da persone fisiche possono essere detratte dall'imposta dovuta, nella misura del 19 per cento, per un importo massimo pari a £. 2.000.000 (tale limite è attualmente fissato a £. 1.000.000) per ciascun periodo d'imposta;
2. mediante la modifica del comma 1, dell'art. 91-bis Tuir per i contributi in denaro erogati dai soggetti IRPEG è consentita la detrazione dall'imposta, fino a concorrenza del suo ammontare, di un importo pari al 19% della liberalità che non può superare il limite di lire 2.000.000 (tale importo è attualmente fissato a £. 500.000).

In entrambe le fattispecie l'agevolazione è consentita, tuttavia, soltanto nel caso in cui il versamento sia eseguito tramite banca, ufficio postale ovvero altre modalità che possono essere stabilite con decreto del Ministero delle finanze;

3. con l'aggiunta al comma 2, dell'art. 65 della lett. c-octies), in modo completamente innovativo è prevista la deducibilità, da parte delle imprese, delle erogazioni liberali per un importo complessivo non superiore a due milioni di lire ovvero al 2 per cento del reddito d'impresa. A questo proposito si evidenzia che, a differenza dell'ipotesi illustrata in precedenza, il legislatore non ha condizionato la deducibilità di tali somme a particolari adempimenti formali all'atto del versamento. Si ritiene inoltre che, in modo analogo a quanto chiarito dal Ministero delle finanze nelle istruzioni al modello Unico 1999 per le erogazioni a favore delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), l'importo di lire 2.000.000 rappresenti un limite minimo (e non massimo).

In altri termini per le aziende che intendano erogare un contributo ad una associazione sportiva dilettantistica, la deduzione dal reddito d'impresa:

- potrà essere sempre ammessa, anche in presenza di perdite fiscali, fino ad un importo di lire 2.000.000;
- potrà essere ammessa per un importo più elevato (qualora il reddito d'impresa sia maggiore a lire 100.000.000) nel limite, comunque, del 2 per cento del reddito d'impresa.

Da una prima interpretazione sembrerebbe, inoltre, possibile, a fronte di una o più erogazioni liberali di importo superiore ai limiti fissati dalla norma, "cumulare" l'agevolazione prevista per le persone fisiche con quella stabilita nell'ambito del reddito di impresa. Sul punto sarebbe, comunque, opportuno un intervento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Destinatari dell'agevolazione

Andrebbero chiariti anche i soggetti destinatari di tale norma di favore. Infatti, l'art. 3 del decreto ministeriale 26.11.1999, n. 473, quale norma interpretativa, chiariva che i soggetti destinatari del precedente provvedimento, pur se formalmente riferito solo alle "società sportive dilettantistiche" fossero anche: "il Coni, le Federazioni sportive dilettantistiche, gli enti di promozione sportiva, ecc.". Si ritiene che, essendo rimasta analoga la ratio legis, l'interpretazione debba rimanere inalterata. Il problema si pone in quanto, la riscrittura dei commi 6 e 7 dell'art. 25 (al cui interno, originariamente, era contenuta la delega all'emanazione del decreto sopra riportato), senza più menzionare il d.m. 473/99, potrebbe portare a ritenere lo stesso abrogato.

Compensi agli sportivi

Completamente riscritta appare anche la normativa sui compensi ai

soggetti che svolgono attività sportive dilettantistiche.

In particolare il nuovo disposto, che sostituisce la lett. m) del comma 1 dell'art. 81 del Tuir, ricomprende le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari, *i premi e i compensi agli sportivi* nell'ambito della categoria dei redditi diversi. Tale qualificazione del reddito, assente nella precedente previsione prevista dall'art. 25 L. 133/99, è gravida di conseguenze. Infatti il precedente quarto comma dell'art. 25 si limitava a stabilire le modalità di determinazione del reddito degli sportivi dilettanti senza entrare nel merito della sua qualificazione.

Aspetti previdenziali

Ciò aveva portato prima il Ministero (nella guida al contribuente n. 8) e successivamente l'Inps (circ. n. 121 del 27.06.2000) a sostenere che i proventi corrisposti agli sportivi dilettanti, prima della riforma qualificati quali redditi di collaborazione coordinata e continuativa, mantenevano la loro natura e, di conseguenza, il loro assoggettamento a contribuzione previdenziale ed assistenziale. La scelta ora operata di collocare tali compensi nell'ambito dei redditi diversi non potrà che comportare, fino al momento in cui non venisse modificata la legge 8 agosto 1995, n. 335 che prevedeva tali contributi esclusivamente sui redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ad una loro esclusione da contribuzione Inps ed Inail.

Premi corrisposti agli sportivi dilettanti

È di estremo rilievo evidenziare, innanzitutto, che rispetto alla normativa vigente (comma 4 dell'art. 25 della L. 133/99) il nuovo regime indica tra le somme "agevolate" anche i premi erogati agli sportivi, già disciplinati dalla abrogata L. 25 marzo 1986, n.

80. Ciò porterebbe a ritenere che, per i premi erogati agli sportivi dilettanti, non trovi più applicazione l'art. 30 del D.p.R. 600/73, ossia la ritenuta a titolo d'imposta del 20% con facoltà di rivalsa. Pertanto, anche all'atto della corresponsione dei premi corrisposti in occasione di manifestazioni sportive, occorrerà applicare la normativa prevista per i compensi.

Soggetti nei cui confronti sarà possibile applicare la norma

Una ulteriore e significativa differenza attiene al presupposto soggettivo di applicazione dell'agevolazione, che risulta notevolmente ridotto. Il comma 4 dell'art. 25 della L. 133/99 dispone, infatti, che tutti i compensi inerenti la promozione dell'attività sportiva dilettantistica possono beneficiare del trattamento di favore, salvo quelli corrisposti a determinate categorie di soggetti elencati nell'art. 2 del D.p.R. 473/99 (lavoratori dipendenti, artisti o professionisti, esercenti attività d'impresa). La nuova formulazione, al contrario, limita l'agevolazione soltanto alle somme corrisposte nell'esercizio *diretto* di attività sportive dilettantistiche (come ad esempio quelle degli atleti, degli allenatori, dei preparatori atletici, ecc...): sembrerebbero dunque esclusi i compensi connessi ai soggetti preposti all'amministrazione e alla gestione dell'ente. In tal senso si esprimono anche i lavori preparatori del provvedimento legislativo. Vedremo in sede di attesa circolare ministeriale di chiarimento gli intendimenti ministeriali.

I compensi potranno essere corrisposti, invece da associazioni sportive, società sportive, Federazioni ed enti di promozione sportiva.

Analisi dell'agevolazione fiscale prevista

Per quanto concerne l'individuazione degli elementi che non concorrono

alla formazione del reddito del percipiente il comma 2 dell'art. 83 (come sostituito dall'art. 37 del collegato) statuisce che:

- non sono imponibili le somme di cui alla citata lett. m) dell'art. 81 del Tuir fino a lire 10.000.000 (attualmente pari a lire 6.000.000) nell'ambito di ciascun periodo d'imposta. In proposito si ricorda che tale limite è riferito all'ammontare complessivo di tutti gli emolumenti percepiti dal singolo collaboratore (quindi anche corrisposti da più sodalizi sportivi) nello svolgimento di attività sportive dilettantistiche in un anno solare. Scompare, quindi, il precedente limite delle Lit. 90.000 per ciascuna prestazione;
- sono escluse dalla imposizione i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale. Dall'analisi sistematica delle norme si ritiene che l'espressione "fuori dal territorio comunale" sia riferita al comune di residenza del prestatore in analogia anche all'orientamento espresso dal Ministero delle finanze con riferimento al previgente regime di cui alla L. 80/86.

Le modalità di imposizione per gli emolumenti diversi dai rimborsi spese ovvero eccedenti l'importo di lire 10.000.000, prevedono che sulla parte imponibile le società e gli enti eroganti devono operare, con obbligo di rivalsa, una ritenuta nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'art. 11 del Tuir (18,5 per cento per l'anno 2000) maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'IRPEF.

Eliminato il limite di lire 90.000 per ciascuna prestazione, è stato previsto un tetto massimo di compensi percepiti assoggettabili a ritenuta a titolo d'imposta pari a lire 40.000.000. Nel

caso in cui tale limite venga superato la ritenuta è a titolo di acconto e i compensi eccedenti sono computati nella determinazione delle imposte a carico del prestatore.

In sintesi:

- a) fino a lire 10.000.000 per anno solare, le somme percepite dal prestatore, sportivo dilettante, risultano completamente irrilevanti ai fini tributari;
- b) fino a lire 40.000.000, ad esclusione delle somme che comunque non costituiscono reddito (ossia lire 10.000.000), i compensi devono essere assoggettati ad una ritenuta a titolo d'imposta e, dunque, "definitiva";
- c) oltre lire 40.000.000 i compensi sono assoggettati ad una ritenuta a titolo di acconto. Su tali somme il percipiente, in sede di dichiarazione dei redditi, determinerà l'aliquota e, quindi, l'imposta definitiva.

È di estrema importanza evidenziare che, ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito, la parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo. Ciò produrrà inevitabili problemi interpretativi in presenza di altri redditi posseduti dallo sportivo dilettante. Si porrà il problema del cumulo di detti redditi con gli altri conseguiti dal percettore. La circostanza che la determinazione del reddito dello sportivo dilettante avvenga con norma speciale (primo comma del novellato art. 25 della legge 133/99) porta a ritenere che il legislatore abbia voluto creare una figura speciale di reddito con determinazione separata. Se così non fosse, altrimenti, ci troveremmo di fronte al fatto che un reddito sottoposto a ritenuta a titolo d'imposta influenzi l'aliquota applicabile a reddito di altra natura. Ne consegue che lo sportivo dilettante, in attesa di auspici e solleciti chiarimenti ministeriali (che dovrà, ad esempio, fis-

sare il codice tributo per la parte relativa alla ritenuta a titolo d'acconto e le modalità di certificazione della stessa), dovrà determinare separatamente la propria eventuale imposta netta derivante dall'attività sportiva dilettantistica ed il risultato così ottenuto sommarlo agli altri redditi posseduti.

Irap

Tutti i compensi erogati, ivi compresi i premi, essendo identificati fra quelli di cui all'art. 81 lettera m., saranno ineducibili, ai sensi dell'art. 11 del D. Lgs. 15.12.1997, n. 446, ai fini della determinazione della base imponibile Irap per gli enti che svolgono attività commerciale.

Adempimenti

Considerate le caratteristiche del nuovo regime tributario dei compensi agli sportivi e in attesa di eventuali decreti ministeriali ovvero di circolari esplicative, si ritiene applicabile la disciplina contenuta nei commi 2 e 3 del DM 473/99 (che, sul piano strettamente formale è da considerare abrogato) con riferimento agli obblighi di documentazione. Il collaboratore dovrà, quindi, autocertificare alla società o associazione sportiva eventuali compensi della stessa natura erogati da altri soggetti. L'ente, inoltre, certificherà al percipiente le somme corrisposte, anche se non assoggettate a ritenuta, e sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta. Su questo punto, tuttavia, è indispensabile che l'Amministrazione finanziaria illustri chiaramente gli adempimenti connessi alla nuova normativa a carico dei sodalizi sportivi.

Disposizioni relative alle associazioni di cui alla L. 398/91

Il comma 2 dell'art. 37 stabilisce che, per le sole associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il re-

gime di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398, non concorrono a formare il reddito imponibile per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo stabilito con decreto ministeriale (attualmente pari a lire 100.000.000; cfr: D.M. 10 novembre 1999):

- a) i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 108, comma 2-bis, lett. a) del Tuir. La predetta disposizione individua le condizioni per usufruire della non imponibilità dei proventi; in particolare:

- la raccolta di fondi deve avere carattere di occasionalità ed essere svolta in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- la raccolta deve essere effettuata mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori;
- l'ente deve redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto per ogni raccolta fondi, il quale deve essere tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 (cfr: comma 2 dell'art. 20 del DPR 600/73). Dal rendiconto devono risultare, anche attraverso una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione.

Rispetto alla normativa attuale si evidenzia, innanzitutto, che la non imposizione dei proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi dell'ente non è subordinata all'occasionalità e saltuarietà delle stesse. In altri termini sembra possibile, entro i limiti quantitativi fissati dal legislatore (2 eventi all'anno per un importo

massimo pari a lire 100.000.000), che l'associazione "decommercializzi", ai soli fini dell'imposizione diretta (IRPEG), i proventi conseguiti nell'ambito di attività di natura commerciale esercitate abitualmente (come ad esempio i corrispettivi derivanti da pubblicità, normalmente effettuata dal sodalizio, ma destinata ad una specifica manifestazione). Per quanto concerne, infine, la raccolta di fondi il nuovo testo delimita notevolmente le modalità di effettuazione richiamando espressamente l'articolo 108, comma 2-bis del Tuir. Vengono, inoltre, confermate le modifiche già apportate dall'art. 25 della L. 133/99 alla L. 398/91, in particolare: il nuovo limite di proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali al fine di accedere ai benefici di cui alla predetta L. 398/91 è elevato a lire 360 milioni e il coefficiente di redditività è ridotto dal 6 al 3 per cento.

Documentazione delle operazioni

Di primaria importanza è, infine, il precetto che innalza alle operazioni di importo superiore a lire 1.000.000 il limite per i pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche e i versamenti da questi effettuati che devono obbligatoriamente transitare nei conti correnti bancari o postali a loro intestati. In proposito si rileva che la norma individua anche le sanzioni connesse alla non ottemperanza degli obblighi di documentazione, la cui portata risulta notevolmente ridotta rispetto all'attuale disciplina.

L'inosservanza, infatti, comporta:

- la decadenza dalle agevolazioni di cui alla L. 398/91;
- l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Non sembrano, dunque, essere confermate le sanzioni di cui al comma 3 dell'art. 4 del DM 473/99, il quale

stabilisce che i pagamenti o i versamenti effettuati con modalità diverse "concorrono in ogni caso, rispettivamente, a formare il reddito del percipiente e sono indeducibili nella determinazione del reddito del soggetto erogante". I commi 3 e 4 dell'art. 35 del collegato sanciscono, infine, l'abrogazione della L. 80/86 e l'entrata in vigore delle norme (1° gennaio 2000).

Decorrenza

Le agevolazioni illustrate entrano in vigore con effetti retroattivo al primo gennaio 2000 ma restano salvi i pagamenti e le attività poste in essere, fino all'entrata in vigore della illustrata normativa, sulla base di quanto previsto dal previgente art. 25 L. 133/99.

TRATTAMENTO PREVIDENZIALE DELLE COLLABORAZIONI TECNICO-SPORTIVE

L'Inps, con propria circolare n. 32 del 7 febbraio '01, titolata: "Gestione separata di cui all'articolo 2 comma 26 della legge 8 agosto 1955, n. 335. Contributi dovuti nell'anno 2001." ha definitivamente dichiarato che sui compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, ai sensi dell'articolo 37 della legge n. 342/2000, "non è più configurabile l'imposizione dei contributi dovuti alla Gestione separata". Ciò a definitiva conferma che sui compensi per attività sportive non è più dovuto il contributo previdenziale Inps e, si ritiene, alla luce di quanto affermato dall'Istituto Previdenziale, anche quello assicurativo Inail. Ciò in quanto tali redditi sono qualificati espressamente quali redditi diversi, tramite il loro inserimento nell'art. 81, comma 1 del Tuir. Viene, poi, precisato che non saranno previsti rimborsi per i contributi previdenziali versati nel corso dell'anno 2000.

SPORTIVI DILETTANTI: CERTIFICAZIONE DEI COMPENSI ED INSERIMENTO DEGLI STESSI NELLA DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI DI IMPOSTA

Nel modello dei sostituti d'imposta (770/2001), si evidenzia che nel quadro SC, al punto 17, dovranno essere indicate anche le somme erogate nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, comprese quelle che non hanno concorso a formare il reddito (fino a 10 milioni o 6 milioni, da segnalare anche nel punto 18 alla voce "somme non soggette a ritenuta"). In relazione a questi compensi, inoltre, nel punto 23 del quadro SC deve essere indicato l'importo dell'addizionale regionale trattenuta. Non trovano, invece, collocazione i rimborsi per spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasioni di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale. Alla luce di tale adempimento, si segnala l'opportunità di procedere, entro la fine del corrente mese, al rilascio, in favore dei prestatori di attività sportiva dilettantistica, delle certificazioni attestanti gli ammontari corrisposti, compresi quelli che non sono stati assoggettati a tassazione e le ritenute effettuate. Si ricorda che il certificato può essere redatto in forma libera, purché contenga obbligatoriamente: i dati relativi al sostituto di imposta, la causale, l'ammontare lordo delle somme corrisposte, l'ammontare della ritenuta effettuata, la sottoscrizione del sostituto di imposta. In caso di mancata o tardiva consegna della certificazione in oggetto, ovvero in caso di rilascio delle certificazioni con dati incompleti o non veritieri è prevista una sanzione amministrativa da lit. 500.000 a lit. 4.000.000.

Esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche

L'Agenzia delle entrate del Ministero delle Finanze, con propria risoluzione del 26.03.2001, n. 34, ha chiarito alcuni aspetti applicativi dell'art. 81, co. 1, lett. m) Dpr 917/86, n. 917, così come modificato dall'art. 37 della legge 342/00. Perché sia applicabile la nuova normativa occorre il contemporaneo sussistere di due requisiti, l'uno soggettivo – deve trattarsi di un soggetto che esercita direttamente attività sportiva dilettantistica – e l'altro oggettivo – la manifestazione sportiva deve avere carattere dilettantistico. Sotto quest'ultimo profilo debbono ritenersi dilettantistiche, per differenza, tutte quelle attività sportive che non sono considerate professionistiche (ai sensi di quanto previsto dall'art. 2 della legge 91/81) dalla Federazione di appartenenza. Sotto il profilo soggettivo, per esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica, si intendono coloro che partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva stessa, escludendo quindi i compensi corrisposti per tutte quelle attività (ad esempio quelle contabili ed amministrative), non direttamente finalizzate alla realizzazione della manifestazione in questione.

Codice tributo

Con risoluzione n. 37/E del 29.03.2001, l'Agenzia delle entrate del Ministero delle Finanze ha stabilito che per il versamento delle ritenute operate, sia a titolo d'imposta che a titolo d'acconto, sulla parte imponibile dei compensi corrisposti per l'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, il codice tributo da utilizzare è il 1041 – *“ritenute su redditi da utilizzazione di marchi ed opere dell'ingegno e redditi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche di cui all'art. 81, comma 1 lett. m) del Tuir.*

Compensi corrisposti dalle associazioni sportive dilettantistiche

L'agenzia delle entrate del Ministero delle Finanze, con propria risoluzione del 3 aprile 2001, ha chiarito che i soggetti che percepiscono compensi legati all'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica, sono tenuti a presentare il modello Unico 2001, ove non posseggano altri tipi di reddito, esclusivamente quando l'importo complessivo percepito per le attività sportive, nel corso dell'anno solare 2000, superi i 50 milioni. Analogamente non saranno tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi i soggetti che, pur percependo altri tipi di reddito, non hanno percepito compensi per attività sportiva dilettantistica superiori alla fascia esente di 6/10 milioni di lire. Saranno, invece, tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi i soggetti che, pur percependo compensi per attività sportiva dilettantistica compresi nella fascia tra i 10 e i 50 milioni, posseggano altri redditi. Infatti le somme corrisposte nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, devono essere evidenziate in sede di dichiarazione dei redditi ai fini della determinazione dell'aliquota per scaglioni di reddito applicabile agli altri redditi posseduti. A maggior ragione dovranno presentare il modello Unico 2001 gli sportivi dilettanti che abbiano altri redditi e percepiscano compensi per attività sportiva superiori a 50 milioni. Ne deriva che i soggetti autorizzati alla presentazione del modello 730 lo potranno utilizzare solo se hanno goduto di compensi per esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica non superiori alla fascia esente di 10 milioni l'anno.

Compensi corrisposti ad atleti dilettanti non residenti

L'agenzia delle entrate, con propria risoluzione n. 142/E del primo otto-

bre 2001, ha confermato che anche nei confronti dei compensi corrisposti agli atleti stranieri che svolgono in Italia “esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica” sia applicabile la normativa di cui all'art. 37 legge 21.11.2000 n. 342.

Precisando che: “Il nuovo impianto normativo dato dal citato art. 37 della legge 342/2000 (con il quale è stata apportata modifica al comma quarto dell'art. 25 della legge 133/1999) disciplina interamente il trattamento tributario dei redditi in questione, senza fare alcuna distinzione ai fini dell'applicazione del nuovo regime circa la condizione di cittadino residente o straniero del soggetto percettore”.

Avv. Guido Martinelli