

Circolare del 22/04/2003 n. 21 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - art. 90. Disposizioni per l'attivita' sportiva dilettantistica

Sintesi: La circolare fornisce chiarimenti in materia di attivita' sportiva dilettantistica, alla luce delle disposizioni contenute nell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289. Detto articolo disciplina sotto il profilo giuridico le associazioni e le societa' sportive dilettantistiche ed agevola lo sviluppo del settore, anche attraverso interventi in materia tributaria diretti ad ampliare l'ambito soggettivo ed oggettivo dei benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico. Le principali novita' introdotte in materia sono le seguenti: - estensione alle nuove societa' sportive dilettantistiche senza scopo di lucro delle agevolazioni recate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e dalle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche (comma 1); - inapplicabilita' alle associazioni sportive dilettantistiche delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (comma 11); - elevazione del limite di proventi stabilito per poter fruire dei benefici previsti dalla legge n. 398 del 1991 (comma 2); - ampliamento del regime agevolato riservato dagli articoli 81 e 83 del TUIR, ai compensi corrisposti agli sportivi dilettanti (comma 3); - esclusione dalla base imponibile IRAP delle indennita' e dei rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR (comma 10); - facolta' di non applicare la ritenuta d'acconto sui contributi corrisposti dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali e dagli enti di promozione sportiva alle societa' e associazioni sportive dilettantistiche (comma 4); - regime agevolativo per le spese di pubblicita' (comma 8); - agevolazioni in materia di imposte indirette in favore delle associazioni e delle societa' sportive dilettantistiche (commi 5,6,7); - modifiche al regime delle erogazioni liberali in favore delle associazioni e societa' sportive dilettantistiche (comma 9).

Testo:

INDICE

PREMESSA

1. REQUISITI SOGGETTIVI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE
 - 1.1 Denominazione, requisiti statutarî
 - 1.2 Associazioni sportive dilettantistiche. Forma giuridica
 - 1.3 Societa' sportive dilettantistiche. Forma giuridica

- 2.4 QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE
 - 2.1 Associazioni sportive dilettantistiche
 - 2.1.1. Inapplicabilita' delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 90, comma 11)
 - 2.1.2. Art. 111, commi 3 e 4-quinquies
 - 2.2 Societa' sportive dilettantistiche costituite in societa' di capitali senza fine di lucro

3. ESTENSIONE ALLE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINE DI LUCRO DELLE DISPOSIZIONI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 1)
 - 3.1 Legge n. 398 del 1991
 - 3.1.1 Imposte sui redditi
 - 3.1.2 Imposta sul valore aggiunto
 - 3.1.3 Adempimenti
 - 3.2 Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche
 - 3.3 Proventi esclusi dal reddito imponibile

4. ELEVAZIONE A 250.000 EURO DEL LIMITE MASSIMO DI PROVENTI PER BENEFICIARE DELLE DISPOSIZIONI RECAE DALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 (art. 90, comma 2)

- 4.1 Decorrenza
- 4.3 Esercizio dell'opzione

- 5. COMPENSI CORRISPOSTI A SPORTIVI DILETTANTI (art. 90, comma 3)
 - 5.1 Articolo 81, comma 1, lett. m) del TUIR
 - 5.2 Articolo 83, comma 2 del TUIR
 - 5.3 Dipendenti pubblici (art. 90, comma 23)
 - 5.4 Decorrenza
 - 5.5 Deduzione per assicurare la progressivita' dell'imposizione
- 6. IRAP. ESCLUSIONE DALLA BASE IMPONIBILE DELLE INDENNITA' E DEI RIMBORSI DI CUI ALL'ART. 81, COMMA 1, LETTERA m) DEL TUIR (art. 90, comma 10)
- 7. RITENUTA DEL 4 PER CENTO A TITOLO DI ACCONTO SUI CONTRIBUTI EROGATI ALLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 4)
- 8. AGEVOLAZIONI CONCERNENTI LE SPESE DI PUBBLICITA' (art. 90, comma 8)
- 9. ULTERIORI AGEVOLAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE
 - 9.1 Agevolazioni concernenti l'imposta di registro (art. 90, comma 5)
 - 9.2 Agevolazioni concernenti l'imposta di bollo (art. 90, comma 6)
 - 9.3 Agevolazioni concernenti le tasse di concessione governativa (art. 90, comma 7)
- 10. EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 9)

PREMESSA

L'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 reca disposizioni in materia di attivita' sportiva dilettantistica che disciplinano sotto il profilo giuridico le associazioni e le societa' sportive dilettantistiche ed agevolano lo sviluppo del settore, anche attraverso interventi in materia tributaria diretti ad ampliare l'ambito soggettivo ed oggettivo dei benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico.

La disciplina giuridica delle associazioni sportive e delle societa' sportive dilettantistiche e' contenuta nei commi 17 e 18.

Dette disposizioni assumono particolare rilievo poiche' individuano le tipologie soggettive operanti nel settore dello sport dilettantistico.

In particolare, viene introdotta una nuova tipologia di societa' di capitali che si caratterizza per le finalita' non lucrative e che si inserisce nell'ordinamento giuridico come una peculiare categoria di soggetti societari.

Le associazioni sportive dilettantistiche vengono invece disciplinate per la prima volta sotto il profilo civilistico e assumono, pertanto, una configurazione associativa tipica.

Alle tipologie soggettive disciplinate dai commi 17 e 18 del citato art. 90 si applicano i benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico previsti dalla vigente normativa, integrata e modificata dallo stesso articolo 90.

Gli interventi sulla disciplina tributaria in favore dello sport dilettantistico sono contenuti nei commi da 1 a 11 nonche' nel comma 23 dell'art. 90.

Le novita' introdotte in materia sono le seguenti:

- estensione alle nuove societa' sportive dilettantistiche senza scopo di lucro delle agevolazioni recate dalla legge 16 dicembre 1991, n.

398, e successive modificazioni, e dalle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche (comma 1);

- inapplicabilita' alle associazioni sportive dilettantistiche delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (comma 11);
- elevazione del limite di proventi stabilito per poter fruire dei benefici previsti dalla legge n. 398 del 1991 (comma 2);
- ampliamento del regime agevolato riservato dagli articoli 81 e 83 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, ai compensi corrisposti agli sportivi dilettanti (comma 3);
- esclusione dalla base imponibile IRAP delle indennita' e dei rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR (comma 10);
- facolta' di non applicare la ritenuta d'acconto sui contributi corrisposti dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali e dagli enti di promozione sportiva alle societa' e associazioni sportive dilettantistiche (comma 4);
- regime agevolativo per le spese di pubblicita' (comma 8);
- agevolazioni in materia di imposte indirette in favore delle associazioni e delle societa' sportive dilettantistiche (commi 5,6,7);
- modifiche al regime delle erogazioni liberali in favore delle associazioni e societa' sportive dilettantistiche (comma 9).

1. REQUISITI SOGGETTIVI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

1.1 Denominazione, requisiti statutari.

L'art. 90 della legge n. 289 del 2002 ha dettagliatamente indicato i requisiti necessari per l'individuazione delle associazioni sportive dilettantistiche (con o senza personalita' giuridica) e delle societa' sportive dilettantistiche costituite in forma di societa' di capitali senza fine di lucro.

Il comma 17, in particolare, stabilisce che le associazioni e le societa' sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalita' sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica.

Il comma 18 stabilisce, altresì, che lo statuto e l'atto costitutivo di entrambe le categorie di soggetti devono contenere le clausole necessarie per garantire l'assenza di fine di lucro ed assicurare il rispetto degli altri principi indicati dalla stessa norma.

A tal fine l'anzidetta disposizione, operando un rinvio a disposizioni regolamentari, stabilisce espressamente che:

"Con uno o piu' regolamenti, emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento generale e dell'ordinamento sportivo, secondo i seguenti principi generali, sono individuati:

- a) i contenuti dello statuto e dell'atto costitutivo delle societa' e delle associazioni sportive dilettantistiche, con particolare riferimento a:
 - 1) assenza di fini di lucro;
 - 2) rispetto del principio di democrazia interna;
 - 3) organizzazione di attivita' sportive dilettantistiche, compresa l'attivita' didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attivita' sportive;
 - 4) disciplina del divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre societa' e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina;
 - 5) gratuita' degli incarichi degli amministratori;
 - 6) devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle societa' e delle associazioni;
 - 7) obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonche' agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la societa' o l'associazione intende affiliarsi;
- b) le modalita' di approvazione dello statuto, di riconoscimento ai fini

sportivi e di affiliazione ad una o piu' Federazioni sportive nazionali o alle discipline sportive associate o a uno degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, anche su base regionale;

- c) i provvedimenti da adottare in caso di irregolare funzionamento o di gravi irregolarita' di gestione o di gravi infrazioni all'ordinamento sportivo."

Si precisa che, in mancanza del formale recepimento nello statuto o nell'atto costitutivo, nonche' in caso di inosservanza di fatto delle clausole stabilite dai regolamenti emanati ai sensi del comma 18 dell'art. 90, le associazioni e societa' sportive dilettantistiche non possono beneficiare del particolare regime agevolativo ad esse riservato.

Parimenti costituisce condizione per il godimento dei benefici fiscali l'adozione della denominazione indicata nel citato comma 17 dell'art. 90, che deve essere utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico.

Le associazioni e le societa' sportive dilettantistiche, in possesso dei previsti requisiti, sono iscritte nell'apposito registro istituito presso il CONI, ai sensi del comma 20 dell'art. 90 della legge n. 289.

A tal fine il comma 21 del medesimo art. 90 stabilisce che "Le modalita' di tenuta del registro di cui al comma 20, nonche' le procedure di verifica, la notifica delle variazioni dei dati e l'eventuale cancellazione sono disciplinate da apposita delibera del Consiglio nazionale del CONI, che e' trasmessa al Ministero vigilante ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1992, n. 138".

Si fa presente che detto registro tenuto dal CONI puo' assolvere, per l'Amministrazione finanziaria, una importante funzione ricognitiva degli organismi sportivi dilettantistici ed e', quindi, particolarmente utile anche ai fini dell'attivita' di controllo.

1.2 Associazioni sportive dilettantistiche. Forma giuridica.

Ai sensi del comma 17 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, le associazioni sportive dilettantistiche possono assumere una delle seguenti forme:

- a) associazione sportiva priva di personalita' giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;
- b) associazione sportiva con personalita' giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361.

Come gia' chiarito, entrambe le tipologie di associazioni devono adottare la denominazione indicata dal comma 17 dell'art. 90 e sono tenute ad adeguare il contenuto degli statuti o degli atti costitutivi alle disposizioni del comma 18.

Si precisa che le associazioni sportive dilettantistiche continuano a fruire, senza soluzione di continuita', delle agevolazioni previste dalle vigenti disposizioni e possono beneficiare di quelle introdotte dall'art. 90 della legge n. 289 del 2002, sempre che adeguino gli statuti con le modalita' e nei termini di cui al regolamento da emanare ai sensi del comma 18 dello stesso articolo 90.

1.3 Societa' sportive dilettantistiche. Forma giuridica.

Le societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro costituiscono una nuova categoria soggettiva, individuata ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, destinataria del particolare regime di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche.

Dette societa' sono costituite ai sensi del comma 17, lett. c), dell'art. 90 "secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalita' di lucro".

Anche le societa' in argomento devono indicare nella denominazione e ragione sociale la finalita' sportiva dilettantistica e devono redigere lo statuto e l'atto costitutivo nel rispetto delle disposizioni stabilite dal comma 18. A tal fine valgono le modalita' e i termini previsti dal regolamento da emanarsi ai sensi dello stesso comma 18 dell'art. 90.

2. QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

2.1 Associazioni sportive dilettantistiche.

2.1.1 Inapplicabilita' delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 90, comma 11).

Il comma 11 dell'articolo 90 in commento aggiunge in fine all'articolo 111-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, le seguenti parole: "ed alle associazioni sportive dilettantistiche".

Con tale modifica normativa e' stata estesa alle associazioni sportive dilettantistiche la particolare norma che esclude la perdita della qualifica di ente non commerciale per gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili.

Le associazioni sportive dilettantistiche non perdono, quindi, la qualifica di enti non commerciali, ancorche' non rispettino i limiti ed i parametri indicati dai commi 1 e 2 del citato art. 111-bis del TUIR.

2.1.2 Art. 111, commi 3 e 4-quinquies.

Per fruire del regime agevolativo recato dall'art. 111, comma 3, del TUIR, che prevede la detassazione di determinate attivita', le associazioni sportive dilettantistiche in argomento devono integrare, ove occorra, le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al piu' volte citato comma 18 dell'art. 90 (cfr. paragrafo 1.1) con quelle previste dal comma 4-quinquies dello stesso art. 111.

2.2 Societa' sportive dilettantistiche costituite in societa' di capitali senza fine di lucro.

Si chiarisce che le societa' sportive dilettantistiche costituite in societa' di capitali, ancorche' non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto societa' di capitali, nell'ambito dell'art. 87, comma 1, lettera a) del TUIR. L'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione.

Il reddito delle societa' sportive dilettantistiche e', pertanto, determinato, in via di principio, secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR relative alle societa' e agli enti commerciali.

Nei confronti delle societa' sportive dilettantistiche non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, recate dagli articoli 108 e seguenti del TUIR, ivi comprese quelle contenute nell'art. 111, concernente gli enti non commerciali di tipo associativo.

Si precisa tuttavia che - in forza dell'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002, secondo cui "Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle societa' sportive dilettantistiche costituite in societa' di capitali senza fine di lucro" - puo' trovare applicazione nei confronti delle societa' sportive dilettantistiche la disposizione contenuta nell'art. 111, comma 3, del TUIR.

Secondo quest'ultima disposizione per alcune associazioni espressamente previste, tra cui le associazioni sportive dilettantistiche, "non si considerano commerciali le attivita' svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonche' le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

La disposizione menzionata stabilisce, in sostanza, la non rilevanza fiscale di corrispettivi specifici versati dagli associati e dagli altri soggetti ivi menzionati, in favore di enti associativi con particolari finalita'.

Per beneficiare di detta norma agevolativa le societa' sportive

dilettantistiche, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche, devono integrare le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al piu' volte citato comma 18 dell'articolo 90 con quelle previste dal comma 4-quinquies dello stesso articolo 111.

Alle societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fini di lucro non si applica, invece, la disposizione recata dall'art. 111-bis, comma 4, del TUIR, come integrata dall'art. 90, comma 11, della legge n. 289 del 2002, che esclude la perdita delle qualifica di ente non commerciale per le associazioni sportive dilettantistiche.

3. ESTENSIONE ALLE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINE DI LUCRO DELLE DISPOSIZIONI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 1).

L'art. 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002 ha introdotto, come gia' anticipato, un'importante novita' consistente nell'estensione delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche "alle societa' sportive dilettantistiche costituite in societa' di capitali senza fine di lucro."

3.1 Legge n. 398 del 1991.

Le societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, costituite a partire dal 1 gennaio 2003 (data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002 che le ha istituite) nel rispetto delle disposizioni anche regolamentari cui rinvia il citato comma 18 dell'art. 90, possono optare per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991 e successive modificazioni.

I benefici previsti dalla legge n. 398 dei quali possono fruire le societa' in argomento sono i seguenti.

3.1.1 Imposte sui redditi.

In forza dell'art. 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991 il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche viene determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attivita' commerciali il coefficiente di redditivita', fissato dall'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 nella misura del 3 per cento, e aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Con riferimento alle societa' sportive dilettantistiche in esame, ai fini della determinazione del reddito imponibile secondo la normativa prevista dalla legge n. 398 del 1991, si deve tener conto della qualificazione tributaria soggettiva delle societa' di capitali per le quali tutti i redditi, da qualsiasi fonte provengono, costituiscono reddito d'impresa.

Pertanto, dette societa' devono applicare il coefficiente di redditivita' del 3 per cento, stabilito dall'art. 2, comma 5, della legge n. 398, su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'art. 95 del TUIR, escluse le plusvalenze patrimoniali. Al reddito cosi' determinato si aggiunge l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Sono esclusi dall'ammontare dei proventi da assoggettare al coefficiente di redditivita' quelli che, per espressa disposizione di legge, non concorrono alla formazione del reddito, quali i proventi indicati nel comma 2, lettere a) e b) dell'art. 25 della legge n. 133 del 1999 nel limite annuo complessivo ivi individuato (paragrafo 3.3).

Si precisa, altresì, che non concorre alla determinazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche e, quindi, anche delle societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 398 del 1991, il premio di addestramento e di formazione tecnica di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91.

Si ricorda, infine, che, anche per le societa' sportive dilettantistiche, i corrispettivi di cui all'articolo 111, comma 3, del TUIR, ricorrendo le condizioni ivi richiamate, non sono fiscalmente rilevanti (vedasi paragrafo 2.2).

3.1.2 Imposta sul valore aggiunto.

In forza dell'articolo 9, comma 1, del regolamento emanato con DPR 30 dicembre 1999, n. 544, le associazioni sportive dilettantistiche che optano per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398 applicano per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attivita' commerciali connesse agli scopi istituzionali le disposizioni previste dall'articolo 74, sesto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, per gli anzidetti soggetti, lo speciale regime recato da quest'ultimo articolo trova applicazione anche per quei proventi percepiti in relazione ad attivita' non soggette all'imposta sugli intrattenimenti.

L'art. 74, sesto comma, prevede che, agli effetti della determinazione dell'IVA, la detrazione di cui all'art. 19 del DPR n. 633 e' forfettizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

La medesima disposizione prevede, inoltre, le seguenti specifiche percentuali di detrazione forfettizzata:

- per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione e' forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse;
- per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

Come precisato con circolare n. 165/E del 7 settembre 2000, le associazioni sportive dilettantistiche per le prestazioni pubblicitarie, in mancanza di un'espressa previsione normativa godono della detrazione del cinquanta per cento stabilita, in via generale, dal citato sesto comma dell'articolo 74.

Il regime speciale in argomento si applica alle condizioni richiamate anche alle societa' sportive dilettantistiche costituite in forma di societa' di capitali senza fine di lucro.

3.1.3 Adempimenti.

L'articolo 9, comma 3, del regolamento emanato con DPR n. 544 del 1999 disciplina gli adempimenti contabili a carico delle associazioni sportive dilettantistiche e dei soggetti assimilati, prevedendo che gli stessi devono:

- versare trimestralmente l'imposta sul valore aggiunto mediante delega unica di pagamento (modello F24), entro il giorno sedici del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con possibilita' di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto a norma dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972;
- annotare, anche con unica registrazione entro il giorno quindici del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attivita' commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997 opportunamente integrato;
- annotare distintamente nel citato modello di cui al DM 11 febbraio 1997 i proventi dell'art. 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali nonche' le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Per le societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro il modello di cui al DM 11 febbraio 1997 deve essere integrato con i componenti positivi di reddito che comunque concorrono alla formazione del reddito.

Quali societa' di capitali, i soggetti di cui trattasi sono peraltro obbligati agli effetti civili alla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile.

3.2. Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche.

Si ricorda che il DPR 13 marzo 2002, n. 69, recante "Regolamento per la semplificazione dei corrispettivi per le societa' e le associazioni sportive

dilettantistiche", emanato in forza dell'art. 32 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha previsto che le società e le associazioni sportive dilettantistiche possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche mediante l'utilizzo di titoli d'ingresso o di abbonamenti recanti il contrassegno del concessionario (SIAE) di cui all'art. 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 640.

Questo sistema di certificazione si pone come modalità facoltativa rispetto a quella ordinaria che prevede l'emissione di titoli di accesso mediante appositi misuratori fiscali di cui ai decreti del 13 luglio 2000 e 23 luglio 2001 (il cui termine per l'installazione è stato prorogato al 30 giugno 2003 dall'art. 94, comma 5, della stessa legge n. 289 del 2002).

In sostanza, quindi, il DPR n. 69 del 2002 consente alle società e associazioni sportive dilettantistiche di sottrarsi all'obbligo di installare i misuratori fiscali.

Facilitazioni sono previste per l'annotazione delle movimentazioni e per la rendicontazione dei titoli di ingresso e degli abbonamenti utilizzati da ciascuna associazione o società sportiva dilettantistica.

In particolare l'art. 5 del DPR n. 69 del 2002 stabilisce che l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti delle associazioni o società sportive dilettantistiche vengano effettuate su appositi prospetti conformi al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

In attuazione di tale previsione, sono stati approvati tre distinti modelli, denominati rispettivamente SD/1, SD/2 e SD/3: il primo modello riepiloga i titoli d'ingresso relativi a ciascuna manifestazione sportiva; il secondo riepiloga gli abbonamenti emessi in ciascun mese; il terzo riepiloga le rimanenze a fine esercizio dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti non utilizzati.

I prospetti si basano sostanzialmente sulla registrazione degli elementi identificativi dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti (tipo, serie, importo) utilizzati o rimasti in carico.

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, datato 20 novembre 2002, per l'approvazione dei modelli dei prospetti di cui trattasi è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale - Serie Generale - del 28 novembre 2002, n. 279.

Si precisa, per completezza, che i corrispettivi diversi da quelli pagati per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche sono, ove non sia obbligatoria l'emissione della fattura, certificati secondo le disposizioni del DPR 21 dicembre 1996, n. 696, il quale peraltro, all'art. 2, comma 1, lett. hh) esonera dall'obbligo di certificazione "le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina della legge 16 dicembre 1991, n. 398...".

Detta disposizione si applica anche alle società sportive dilettantistiche senza fine di lucro.

3.3 Proventi esclusi dal reddito imponibile.

Alle società sportive dilettantistiche di capitali senza scopo di lucro, che si avvalgono della legge n. 398 del 1991, si applica la disposizione contenuta nel comma 2, lettere a) e b) dell'art. 25 della legge n. 133 del 1999, così come modificata dall'art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342, in base alla quale "per le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, 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 complessivo fissato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro per i beni e le attività culturali: 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'articolo 108, comma 2-bis, lettera a) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive

modificazioni, in materia di formazione del reddito complessivo".

Al riguardo si fa presente che il limite annuo complessivo, come precisato con circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, rimane attualmente quello di cento milioni di lire per periodo d'imposta, pari a 51.645,69 euro, fissato con il decreto 10 novembre 1999 del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e il Ministro per i beni e le attivita' culturali.

4. ELEVAZIONE A 250.000 EURO DEL LIMITE MASSIMO DI PROVENTI PER BENEFICIARE DELLE DISPOSIZIONI RECAE DALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 (art. 90, comma 2).

Ai fini dell'applicazione della legge n. 398 del 1991 e' necessario che i soggetti beneficiari non abbiano conseguito, nel periodo d'imposta precedente a quello in cui si avvalgono del regime agevolativo recato dall'anzidetta legge, proventi di natura commerciale per un importo superiore a quello stabilito normativamente.

Tale importo, fissato dall'articolo 1, comma 1, della legge n. 398 del 1991, come sostituito dall'articolo 25 della legge n. 133 del 1999, in 185.924,48 euro (360 milioni di lire), e' stato elevato a 250.000 euro dall'art. 90, comma 2, della legge n. 289.

Si precisa che l'elevazione a 250.000 euro del limite massimo di proventi per fruire delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 si applica anche alle associazioni senza fine di lucro e alle pro-loco ai sensi dell'art. 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66.

4.1 Decorrenza.

Per espressa previsione dello stesso comma 2, del citato articolo 90, il nuovo limite si applica "a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge".

In base a tale previsione le associazioni sportive dilettantistiche possono fruire del regime agevolato recato dalla legge n. 398 del 1991 nel periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003, purché nel periodo d'imposta precedente siano stati conseguiti proventi di natura commerciale per un importo non superiore a 250.000 euro.

Le societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, quali nuovi soggetti, potranno fruire delle agevolazioni della legge n. 398 dal primo periodo di imposta dalla data di costituzione, qualora ritengano di conseguire nel medesimo periodo proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 250.000 euro.

Al fine dell'operativita' del nuovo limite occorre, pertanto, operare la seguente distinzione:

- soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
- soggetti di nuova costituzione.

a) Soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

I soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare possono beneficiare delle disposizioni agevolative della citata legge n. 398 del 1991 a decorrere dal periodo d'imposta 1 gennaio - 31 dicembre 2003, a condizione che nel periodo d'imposta precedente, 1 gennaio 2002 - 31 dicembre 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un ammontare complessivo non superiore a 250.000 euro.

b) Soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

I soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 già dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003, sempreché abbiano conseguito nel periodo d'imposta ad esso antecedente proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro.

Pertanto, i soggetti che abbiano ad esempio l'esercizio sociale 1 luglio - 30 giugno possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 per il periodo d'imposta 1 luglio 2002 - 30 giugno 2003, se nel

periodo d'imposta precedente, chiuso al 30 giugno 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro e sempre che tale limite non sia superato durante il periodo d'imposta 2002 - 2003.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono fruire delle disposizioni della legge n. 398 per l'anno 2003, prendendo come riferimento temporale, ai fini della verifica del limite d'importo di cui trattasi, lo stesso periodo d'imposta considerato ai fini delle imposte sui redditi.

Conseguentemente, nell'esempio fatto, potranno fruire del regime agevolativo ai fini IVA nell'anno 2003 i soggetti che nel periodo d'imposta chiuso al 30 giugno 2002 abbiano conseguito proventi per un ammontare non superiore a 250.000 euro e sempre che tale importo non sia superato nel corso del periodo d'imposta iniziato il 1 luglio 2002.

c) Soggetti di nuova costituzione.

Come chiarito con circolare n. 1 datata 11 febbraio 1992, i soggetti di nuova costituzione possono fruire delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 qualora ritengano di conseguire nel periodo d'imposta proventi commerciali per un ammontare non superiore a 250.000 euro, indicando l'importo previsto nella dichiarazione d'inizio attivita' di cui all'art. 35 del DPR n. 633 del 1972.

4.2 Esercizio dell'opzione.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, l'articolo 1, comma 1, del DPR 10 novembre 1997, n. 442 dispone che l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalita' di tenuta delle scritture contabili.

Pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che intendono avvalersi, per il periodo d'imposta 2003, delle disposizioni agevolative recate dalla citata legge n. 398 del 1991, manifestano l'opzione unicamente attraverso la sua concreta attuazione sin dall'inizio del periodo o dell'attivita', fermo restando l'obbligo di comunicare l'opzione ai sensi dell'articolo 2 dello stesso DPR n. 442 del 1997. Sulla base di quest'ultima disposizione la comunicazione, considerato che trattasi di soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA, va effettuata con le modalita' e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale IVA. La dichiarazione di riferimento e' quella da presentare nel 2004 per i redditi relativi al periodo d'imposta 2003.

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, l'opzione si manifesta per l'esercizio 2002 - 2003, in forza dell'ultimo periodo dell'articolo 1, comma 1, del DPR n. 442 del 1997, attraverso comportamenti concludenti posti in essere a decorrere dal 1 gennaio 2003 e la comunicazione va effettuata con le modalita' e i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003.

5. COMPENSI CORRISPOSTI A SPORTIVI DILETTANTI (art. 90, comma 3).

L'art. 90, comma 3, della legge n. 289 reca modifiche agli artt. 81 e 83 del TUIR.

5.1 Articolo 81, comma 1, lett. m) del TUIR.

In particolare, l'art. 90, comma 3, lett. a) aggiunge all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR il seguente periodo "Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di societa' e associazioni sportive dilettantistiche".

La norma integra la previsione dell'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR, riconducendo fra i redditi diversi e nel regime fiscale agevolativo previsto dagli articoli 83, comma 2, del TUIR e 25, comma 1, della legge n.

133 del 1999 particolari rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che presentino le seguenti caratteristiche:

- carattere amministrativo-gestionale;
- natura non professionale;
- resi a societa' o associazioni sportive dilettantistiche.

Quali rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le prestazioni in argomento si caratterizzano per la continuita' nel tempo, la coordinazione, l'inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente e l'assenza del vincolo di subordinazione.

Per quanto riguarda la natura non professionale del rapporto bisogna valutare se per lo svolgimento dell'attivita' di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attivita' di lavoro autonomo esercitata abitualmente. Sono, pertanto, escluse le prestazioni rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione.

Il carattere amministrativo-gestionale delle collaborazioni limita la previsione dell'art. 81, comma 1, lett. m), alla collaborazione nell'attivita' amministrativa e di gestione dell'ente. Rientrano, pertanto, nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale, i compiti tipici di segreteria di un'associazione o societa' sportiva dilettantistica, quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilita' da parte di soggetti non professionisti.

5.2 Articolo 83, comma 2 del TUIR.

L'art. 90, comma 3, lett. b), modifica l'art. 83, comma 2, del TUIR sostituendo le parole "a lire 10.000.000" (pari a 5.164,57 euro) con le seguenti "a 7.500 euro".

In forza di tale modifica, le indennita', i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro.

Risulta, pertanto, elevato da 5.164,57 euro (lire 10.000.000) a 7.500 euro l'importo annuo escluso da imposizione.

Per quanto riguarda le somme di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR che eccedono il limite d'importo non soggetto ad imposizione, si ricorda che l'art. 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999 n. 133 stabilisce che su tali somme le societa' e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo d'imposta per l'ulteriore importo di lire 40.000.000 (pari a 20.658,28 euro). La ritenuta e' a titolo di acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo.

In sostanza, come precisato con la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, i redditi imponibili, al netto cioe' dell'importo escluso dalla formazione del reddito, vengono distinti ai fini dell'imposizione in due fasce: fino a lire 40.000.000 (pari a 20.658,28 euro) sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, al di sopra di tale importo la ritenuta e' applicata a titolo di acconto.

Pertanto, i redditi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR sono ora assoggettati ad imposizione con le seguenti modalita':

- fino a 7.500 euro sono esclusi dalla formazione del reddito;
- oltre 7.500 euro e fino a 28.158,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta;
- oltre 28.158,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo di acconto.

Per entrambe le fasce di reddito, sia quella soggetta a ritenuta a titolo d'imposta, sia quella soggetta a ritenuta a titolo di acconto, la ritenuta e' operata nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'art. 11 del TUIR, maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

In base alla nuova formulazione dell'art. 11, comma 1 del TUIR, cosi' come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. c), della legge n. 289 del 2002, l'aliquota per il primo scaglione di reddito e' fissata dal 1 gennaio 2003 nella misura del 23%.

5.3 Dipendenti pubblici (art. 90, comma 23).

L'art. 90, comma 23, prevede la possibilita' per i dipendenti pubblici di prestare, fuori dall'orario di lavoro, la propria attivita' a favore

delle società e associazioni sportive dilettantistiche, previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza.

L'attività svolta deve essere a titolo gratuito e, pertanto, ai dipendenti pubblici non possono essere riconosciuti emolumenti di ammontare tale da non configurarsi come indennità e rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR.

5.4 Decorrenza.

Le modifiche apportate agli articoli 81 e 83 del TUIR dal comma 3 dell'art. 90 hanno effetto a partire dal 1 gennaio 2003.

Pertanto, sono riconducibili fra i redditi diversi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), i compensi erogati, a partire dal 1 gennaio 2003, da società e associazioni sportive dilettantistiche a fronte di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale.

Il nuovo limite di importo fissato dall'art. 83, comma 2, del TUIR, si applica alle somme percepite a partire dal 1 gennaio 2003.

5.5 Deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.

L'art. 2, comma 1, lett. b), della legge n. 289 del 2002 ha introdotto l'art. 10-bis del TUIR concernente la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.

In base al comma 1 dell'art. 10-bis del TUIR dal reddito complessivo, aumentato del credito d'imposta di cui all'art. 14 del TUIR e al netto degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR, si deduce l'importo di 3.000 euro.

Tale deduzione opera forfetariamente per tutti i contribuenti, a prescindere dalla tipologia di reddito prodotto, esclusivamente in considerazione del reddito complessivo maturato nel periodo d'imposta.

La deduzione spetta, ai sensi del comma 5 del citato art. 10-bis, nella misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare di 26.000 euro, aumentato delle deduzioni indicate nei commi da 1 a 4 dell'art. 10-bis (deduzioni per redditi di lavoro dipendente, per redditi di pensione, per redditi di lavoro autonomo e di esercizio d'impresa minore) e degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR e diminuito del reddito complessivo e del credito d'imposta di cui all'art. 14 del TUIR, e l'importo di 26.000 euro.

Ai fini della deduzione di cui trattasi deve tenersi conto delle somme di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), eccedenti 28.158,28 euro, che concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), in quanto assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta fino all'importo di 20.658,28 euro, eccedenti i 7.500 euro, non concorrono invece alla formazione del reddito complessivo.

Pertanto, la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione di cui all'art. 10-bis del TUIR opera esclusivamente nei confronti dei redditi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR che eccedono l'importo di 28.158,28 euro.

Si precisa, infatti, che l'art. 25, comma 1, ultimo periodo, della legge n. 133 del 1999, dispone che la parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui al citato art. 11 del TUIR.

6. IRAP. ESCLUSIONE DALLA BASE IMPONIBILE DELLE INDENNITÀ E DEI RIMBORSI DI CUI ALL'ART. 81, COMMA 1, LETTERA m) DEL TUIR (art. 90, comma 10).

L'art. 90, comma 10, stabilisce che: "all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le parole: delle indennità e dei rimborsi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del citato testo unico delle imposte sui redditi sono soppresse".

In base a tale modifica normativa, ai fini IRAP, per i soggetti che relativamente alle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito, calcolato in base a tali regimi, delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei compensi spettanti ai

collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi. Non vanno piu' sommate le indennita' e i rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

Detta agevolazione si applica, quindi, sia alle societa' che alle associazioni sportive dilettantistiche che effettuino l'opzione prevista dall'art. 1, comma 1 della legge n. 398 del 1991.

Si segnala, infine, che l'art. 5, comma 2, della legge n. 289 del 2002 ha modificato l'art. 11, comma 1, lettera b), n. 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997. In forza di tale modifica non sono piu' compresi tra i compensi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le somme di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

Pertanto, la norma consente alle associazioni e societa' sportive dilettantistiche che non si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 di portare in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le indennita' di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

7. RITENUTA DEL 4 PER CENTO A TITOLO DI ACCONTO SUI CONTRIBUTI EROGATI ALLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 4).

Il comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 prevede che il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI non sono obbligati ad operare la ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto, stabilita dal comma 2 dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, sui contributi erogati alle societa' ed alle associazioni sportive dilettantistiche.

Pertanto, il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI hanno facolta' di non applicare la ritenuta d'acconto nella misura del quattro per cento sui contributi dagli stessi erogati alle societa' ed associazioni sportive dilettantistiche.

Resta fermo quanto disposto dall'art. 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, in base al quale sui contributi erogati dalle regioni, dalle province, dai comuni, e dagli altri enti pubblici e privati, corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali deve essere operata con obbligo di rivalsa la ritenuta del quattro per cento a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Restano, conseguentemente, assoggettati alla ritenuta d'acconto del quattro per cento tutti i contributi, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti alle societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro dalle regioni, province, comuni e altri enti pubblici e privati.

Per quanto riguarda invece le associazioni sportive dilettantistiche, rimangono assoggettati alla ritenuta del quattro per cento solo i contributi destinati allo svolgimento di attivita' commerciali, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti da regioni, province, comuni e dagli altri enti pubblici e privati.

Si precisa che la norma recata dal comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 in esame prevede la facolta' per il CONI, le Federazioni sportive e per gli enti di promozione sportiva di non applicare la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, ma non sottrae ad imposizione i contributi di cui trattasi, i quali, pertanto, concorrono a formare il reddito d'impresa ai sensi del Capo VI del titolo I del TUIR.

8. AGEVOLAZIONI CONCERNENTI LE SPESE DI PUBBLICITA' (art. 90, comma 8).

Il comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 prevede che i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di societa', associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonche' di associazioni sportive scolastiche che svolgono attivita' nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, non superiori all'importo annuo di 200.000 euro, costituiscono per il soggetto erogante "spese di

pubblicita'".

La disposizione in esame introduce, in sostanza, ai fini delle imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura di tali spese, che vengono considerate - nel limite del predetto importo - comunque di pubblicita' e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante ai sensi dell'art. 74, comma 2, del TUIR nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi.

Si evidenzia che la fruizione dell'agevolazione in esame e' subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- 1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- 2) deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attivita' del beneficiario della medesima.

9 ULTERIORI AGEVOLAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

9.1 Agevolazioni concernenti l'imposta di registro (art. 90, comma 5).

Il comma 5 dell'art.90 della legge n.289 del 2002 stabilisce che "gli atti costitutivi e di trasformazione delle societa' e associazioni sportive dilettantistiche, nonche' delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attivita' sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa".

Il citato comma 5 dispone, quindi, l'assoggettamento all'imposta di registro in misura fissa (attualmente 129,11 euro) degli atti costitutivi e di trasformazione posti in essere dalle societa' e associazioni sportive dilettantistiche, dalle Federazioni sportive nonche' dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. L'agevolazione e' riconosciuta solo qualora detti atti siano direttamente connessi allo svolgimento dell'attivita' sportiva.

La disposizione in esame introduce una novita' per quanto riguarda gli atti di costituzione, per i quali l'art. 4 parte I della Tariffa allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) prevede, invece, ordinariamente l'assoggettamento a tassazione in misura proporzionale o fissa a seconda della natura dei beni oggetto di conferimento all'atto della costituzione.

L'agevolazione introdotta, pertanto, assume particolare rilievo con riferimento alle ipotesi nelle quali la costituzione venga effettuata con l'apporto di immobili o di altri beni il cui conferimento sconterebbe ordinariamente l'imposta di registro in misura proporzionale.

9.2 Agevolazioni concernenti l'imposta di bollo (art. 90, comma 6).

Il comma 6 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che "al n. 27-bis della tabella di cui all'allegato B annesso al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: <<e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI>>".

Con tale norma e' disposta l'esenzione dall'imposta di bollo a favore delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, con riferimento agli atti, documenti, istanze, contratti, copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni.

Detta esenzione non trova applicazione nei confronti delle societa' e associazioni sportive dilettantistiche, in quanto non menzionate dalla norma.

9.3 Agevolazioni concernenti le tasse di concessione governativa (art. 90, comma 7).

Il comma 7 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che "all'articolo 13-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, dopo le parole <<organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS)>> sono inserite le seguenti: <<e le societa' e associazioni sportive dilettantistiche>>".

Il citato comma 7 estende agli atti ed ai provvedimenti concernenti le societa' e le associazioni sportive dilettantistiche, l'esenzione dalle

tasse di concessione governativa prevista dall'art 13-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 641.

Quest'ultima disposizione, recante una previsione esentativa generalizzata, consente, quindi, di escludere dall'applicazione del tributo tutti gli atti ed i provvedimenti concernenti le societa' e le associazioni sportive dilettantistiche.

10. EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 9).

In tema di erogazioni liberali a favore delle associazioni e societa' sportive dilettantistiche, l'art. 90, comma 9, ha introdotto le seguenti novita' al regime preesistente.

Art. 90, comma 9, lettera a).

Nell'art. 13-bis, comma 1, del TUIR e' stata sostituita la lettera i-ter. La nuova disposizione stabilisce, in sostanza, che le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche in favore delle societa' e associazioni sportive dilettantistiche danno diritto ad una detrazione dall'imposta lorda del 19% calcolata su un importo complessivo in ciascun periodo di imposta non superiore a 1500 euro (il limite fissato dall'art 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342 era di due milioni di lire).

Rimangono inalterate le condizioni per fruire della detrazione: il versamento deve essere eseguito tramite banca, ufficio postale ovvero con altre modalita' stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Tra le modalita' di effettuazione dei versamenti si ricordano quelle gia' indicate nella circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000 e nella circolare n. 207/E del 16 novembre 2000: conti correnti bancari o postali intestati alle societa' e associazioni sportive dilettantistiche, carte di credito, bancomat, assegni non trasferibili intestati alle societa' o associazioni sportive destinatarie dei versamenti.

Le predette modalita' di versamento devono essere osservate qualunque sia l'importo dell'erogazione liberale effettuata.

Per quanto riguarda i destinatari dell'erogazione si precisa che la norma in esame gia' si riferiva, anche nel previgente testo, alle associazioni sportive dilettantistiche, ricomprese nella sintetica espressione "societa' sportive dilettantistiche" e si estende ora anche alle nuove societa' sportive dilettantistiche costituite in societa' di capitali senza fine di lucro.

Art. 90, comma 9, lettera b).

L'art. 90, comma 9, lettera b), ha modificato l'art. 65, comma 2 del TUIR, con l'abrogazione della lettera c-octies) che prevedeva la deducibilita', nella determinazione del reddito d'impresa, delle erogazioni liberali in denaro a favore delle societa' sportive dilettantistiche per un importo non superiore a due milioni di lire o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Si fa presente, tuttavia, che l'art. 90 della legge n. 289 del 2002 non ha apportato modifiche all'art. 91-bis del TUIR, cosi' come modificato dall'art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342. Detto articolo 91-bis, inserito nel Capo I del Titolo II del TUIR, prevede, tra l'altro, che "dall'imposta lorda si detrae fino a concorrenza del suo ammontare un importo pari al 19 per cento (omissis) dell'onere di cui all'art. 13-bis, comma 1, lettera i-ter)".

Pertanto, i soggetti IRPEG, siano essi societa' e enti commerciali oppure enti non commerciali, che effettuino erogazioni liberali a favore delle societa' e associazioni sportive dilettantistiche possono operare la detrazione del 19 per cento calcolata sullo stesso importo complessivo fissato per le persone fisiche, attualmente, quindi, non superiore a 1500 euro in ciascun periodo d'imposta.

Anche per tale tipo di erogazioni devono essere osservate le modalita' di versamento di cui all'art. 13-bis, lettera i-ter, del TUIR.

Si fa presente, infine, che ai fini della detrazione prevista dall'art. 13-bis, lettera i-ter) - e, conseguentemente, dall'art. 91-bis - del TUIR,

e' necessario che l'organismo destinatario della liberalita' sia identificabile attraverso la denominazione o ragione sociale indicata nel comma 17 dell'art. 90 in commento. Detta denominazione o ragione sociale, infatti, come gia' chiarito, deve essere utilizzata in tutte le operazioni e manifestazioni esterne dell'ente.

CIRCOLARE N.21 /E



Roma, 22 aprile 2003

Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - art. 90. Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica.

INDICE

PREMESSA

1. REQUISITI SOGGETTIVI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

- 1.1 *Denominazione, requisiti statuari*
- 1.2 *Associazioni sportive dilettantistiche. Forma giuridica*
- 1.3 *Società sportive dilettantistiche. Forma giuridica*

2.4 QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

- 2.1 *Associazioni sportive dilettantistiche*
 - 2.1.1. *Inapplicabilità delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 90, comma 11)*
 - 2.1.2. *Art. 111, commi 3 e 4-quinquies*
- 2.2 *Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro*

3. ESTENSIONE ALLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINE DI LUCRO DELLE DISPOSIZIONI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 1)

- 3.1 *Legge n. 398 del 1991*

- 3.1.1 Imposte sui redditi*
 - 3.1.2 Imposta sul valore aggiunto*
 - 3.1.3 Adempimenti*
 - 3.2 Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche*
 - 3.3 Proventi esclusi dal reddito imponibile*
- 4. ELEVAZIONE A 250.000 EURO DEL LIMITE MASSIMO DI PROVENTI PER BENEFICIARE DELLE DISPOSIZIONI RECAE DALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 (art. 90, comma 2)**
 - 4.1 Decorrenza*
 - 4.3 Esercizio dell'opzione*
- 5. COMPENSI CORRISPOSTI A SPORTIVI DILETTANTI (art. 90, comma 3)**
 - 5.1 Articolo 81, comma 1, lett. m) del TUIR*
 - 5.2 Articolo 83, comma 2 del TUIR*
 - 5.3 Dipendenti pubblici (art. 90, comma 23)*
 - 5.4 Decorrenza*
 - 5.5 Deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione*
- 6. IRAP. ESCLUSIONE DALLA BASE IMPONIBILE DELLE INDENNITÀ E DEI RIMBORSI DI CUI ALL'ART. 81, COMMA 1, LETTERA m) DEL TUIR (art. 90, comma 10)**
- 7. RITENUTA DEL 4 PER CENTO A TITOLO DI ACCONTO SUI CONTRIBUTI EROGATI ALLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 4)**
- 8. AGEVOLAZIONI CONCERNENTI LE SPESE DI PUBBLICITÀ (art. 90, comma 8)**
- 9. ULTERIORI AGEVOLAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE**
 - 9.1 Agevolazioni concernenti l'imposta di registro (art. 90, comma 5)*
 - 9.2 Agevolazioni concernenti l'imposta di bollo (art. 90, comma 6)*
 - 9.3 Agevolazioni concernenti le tasse di concessione governativa (art. 90, comma 7)*

10. EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 9)

PREMESSA

L'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 reca disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica che disciplinano sotto il profilo giuridico le associazioni e le società sportive dilettantistiche ed agevolano lo sviluppo del settore, anche attraverso interventi in materia tributaria diretti ad ampliare l'ambito soggettivo ed oggettivo dei benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico.

La disciplina giuridica delle associazioni sportive e delle società sportive dilettantistiche è contenuta nei commi 17 e 18.

Dette disposizioni assumono particolare rilievo poiché individuano le tipologie soggettive operanti nel settore dello sport dilettantistico.

In particolare, viene introdotta una nuova tipologia di società di capitali che si caratterizza per le finalità non lucrative e che si inserisce nell'ordinamento giuridico come una peculiare categoria di soggetti societari.

Le associazioni sportive dilettantistiche vengono invece disciplinate per la prima volta sotto il profilo civilistico e assumono, pertanto, una configurazione associativa tipica.

Alle tipologie soggettive disciplinate dai commi 17 e 18 del citato art. 90 si applicano i benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico previsti dalla vigente normativa, integrata e modificata dallo stesso articolo 90.

Gli interventi sulla disciplina tributaria in favore dello sport dilettantistico sono contenuti nei commi da 1 a 11 nonché nel comma 23 dell'art. 90.

Le novità introdotte in materia sono le seguenti:

- estensione alle nuove società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro delle agevolazioni recate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e dalle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche (comma 1);
- inapplicabilità alle associazioni sportive dilettantistiche delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (comma 11);
- elevazione del limite di proventi stabilito per poter fruire dei benefici previsti dalla legge n. 398 del 1991 (comma 2);

- ampliamento del regime agevolato riservato dagli articoli 81 e 83 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, ai compensi corrisposti agli sportivi dilettanti (comma 3);
- esclusione dalla base imponibile IRAP delle indennità e dei rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. *m*) del TUIR (comma 10);
- facoltà di non applicare la ritenuta d'acconto sui contributi corrisposti dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali e dagli enti di promozione sportiva alle società e associazioni sportive dilettantistiche (comma 4);
- regime agevolativo per le spese di pubblicità (comma 8);
- agevolazioni in materia di imposte indirette in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche (commi 5,6,7);
- modifiche al regime delle erogazioni liberali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche (comma 9).

1. REQUISITI SOGGETTIVI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

1.1 Denominazione, requisiti statutari.

L'art. 90 della legge n. 289 del 2002 ha dettagliatamente indicato i requisiti necessari per l'individuazione delle associazioni sportive dilettantistiche (con o senza personalità giuridica) e delle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro.

Il comma 17, in particolare, stabilisce che le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica.

Il comma 18 stabilisce, altresì, che lo statuto e l'atto costitutivo di entrambe le categorie di soggetti devono contenere le clausole necessarie per garantire l'assenza di fine di lucro ed assicurare il rispetto degli altri principi indicati dalla stessa norma.

A tal fine l'anzidetta disposizione, operando un rinvio a disposizioni regolamentari, stabilisce espressamente che:

“Con uno o più regolamenti, emanati ai sensi dell’articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nel rispetto delle disposizioni dell’ordinamento generale e dell’ordinamento sportivo, secondo i seguenti principi generali, sono individuati:

a) i contenuti dello statuto e dell’atto costitutivo delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, con particolare riferimento a:

- 1) assenza di fini di lucro;*
- 2) rispetto del principio di democrazia interna;*
- 3) organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l’attività didattica per l’avvio, l’aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive;*
- 4) disciplina del divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società e associazioni sportive nell’ambito della medesima disciplina;*
- 5) gratuità degli incarichi degli amministratori;*
- 6) devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni;*
- 7) obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell’ente di promozione sportiva cui la società o l’associazione intende affiliarsi;*

b) le modalità di approvazione dello statuto, di riconoscimento ai fini sportivi e di affiliazione ad una o più Federazioni sportive nazionali o alle discipline sportive associate o a uno degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, anche su base regionale;

c) i provvedimenti da adottare in caso di irregolare funzionamento o di gravi irregolarità di gestione o di gravi infrazioni all’ordinamento sportivo.”

Si precisa che, in mancanza del formale recepimento nello statuto o nell’atto costitutivo, nonché in caso di inosservanza di fatto delle clausole stabilite dai regolamenti emanati ai sensi del comma 18 dell’art. 90, le associazioni e società sportive dilettantistiche non possono beneficiare del particolare regime agevolativo ad esse riservato.

Parimenti costituisce condizione per il godimento dei benefici fiscali l'adozione della denominazione indicata nel citato comma 17 dell'art. 90, che deve essere utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, in possesso dei previsti requisiti, sono iscritte nell'apposito registro istituito presso il CONI, ai sensi del comma 20 dell'art. 90 della legge n. 289.

A tal fine il comma 21 del medesimo art. 90 stabilisce che *“Le modalità di tenuta del registro di cui al comma 20, nonché le procedure di verifica, la notifica delle variazioni dei dati e l'eventuale cancellazione sono disciplinate da apposita delibera del Consiglio nazionale del CONI, che è trasmessa al Ministero vigilante ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1992, n. 138”*.

Si fa presente che detto registro tenuto dal CONI può assolvere, per l'Amministrazione finanziaria, una importante funzione ricognitiva degli organismi sportivi dilettantistici ed è, quindi, particolarmente utile anche ai fini dell'attività di controllo.

1.2 Associazioni sportive dilettantistiche. Forma giuridica.

Ai sensi del comma 17 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, le associazioni sportive dilettantistiche possono assumere una delle seguenti forme:

- a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;
- b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361.

Come già chiarito, entrambe le tipologie di associazioni devono adottare la denominazione indicata dal comma 17 dell'art. 90 e sono tenute ad adeguare il contenuto degli statuti o degli atti costitutivi alle disposizioni del comma 18.

Si precisa che le associazioni sportive dilettantistiche continuano a fruire, senza soluzione di continuità, delle agevolazioni previste dalle vigenti disposizioni e possono beneficiare di quelle introdotte dall'art. 90 della legge n.

289 del 2002, sempre che adeguino gli statuti con le modalità e nei termini di cui al regolamento da emanare ai sensi del comma 18 dello stesso articolo 90.

1.3 Società sportive dilettantistiche. Forma giuridica.

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro costituiscono una nuova categoria soggettiva, individuata ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, destinataria del particolare regime di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche.

Dette società sono costituite ai sensi del comma 17, lett. c), dell'art. 90 *“secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro”*.

Anche le società in argomento devono indicare nella denominazione e ragione sociale la finalità sportiva dilettantistica e devono redigere lo statuto e l'atto costitutivo nel rispetto delle disposizioni stabilite dal comma 18. A tal fine valgono le modalità e i termini previsti dal regolamento da emanarsi ai sensi dello stesso comma 18 dell'art. 90.

2. QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

2.1 Associazioni sportive dilettantistiche.

2.1.1 Inapplicabilità delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 90, comma 11) .

Il comma 11 dell'articolo 90 in commento aggiunge in fine all'articolo 111-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, le seguenti parole: *“ed alle associazioni sportive dilettantistiche”*.

Con tale modifica normativa è stata estesa alle associazioni sportive dilettantistiche la particolare norma che esclude la perdita della qualifica di ente non commerciale per gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili.

Le associazioni sportive dilettantistiche non perdono, quindi, la qualifica di enti non commerciali, ancorché non rispettino i limiti ed i parametri indicati dai commi 1 e 2 del citato art. 111-*bis* del TUIR.

2.1.2 Art. 111, commi 3 e 4-quinquies.

Per fruire del regime agevolativo recato dall'art. 111, comma 3, del TUIR, che prevede la detassazione di determinate attività, le associazioni sportive dilettantistiche in argomento devono integrare, ove occorra, le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al più volte citato comma 18 dell'art. 90 (cfr. paragrafo 1.1) con quelle previste dal comma 4-*quinquies* dello stesso art. 111.

2.2 Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Si chiarisce che le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali, ancorché non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dell'art. 87, comma 1, lettera *a*) del TUIR. L'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione.

Il reddito delle società sportive dilettantistiche è, pertanto, determinato, in via di principio, secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR relative alle società e agli enti commerciali.

Nei confronti delle società sportive dilettantistiche non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, recate dagli articoli 108 e seguenti del TUIR, ivi comprese quelle contenute nell'art. 111, concernente gli enti non commerciali di tipo associativo.

Si precisa tuttavia che – in forza dell'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002, secondo cui “*Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro*” - può trovare applicazione nei confronti delle società sportive dilettantistiche la disposizione contenuta nell'art. 111, comma 3, del TUIR.

Secondo quest'ultima disposizione per alcune associazioni espressamente previste, tra cui le associazioni sportive dilettantistiche, *“non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati”*.

La disposizione menzionata stabilisce, in sostanza, la non rilevanza fiscale di corrispettivi specifici versati dagli associati e dagli altri soggetti ivi menzionati, in favore di enti associativi con particolari finalità.

Per beneficiare di detta norma agevolativa le società sportive dilettantistiche, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche, devono integrare le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al più volte citato comma 18 dell'articolo 90 con quelle previste dal comma 4-quinquies dello stesso articolo 111.

Alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fini di lucro non si applica, invece, la disposizione recata dall'art. 111-*bis*, comma 4, del TUIR, come integrata dall'art. 90, comma 11, della legge n. 289 del 2002, che esclude la perdita delle qualifica di ente non commerciale per le associazioni sportive dilettantistiche.

3. ESTENSIONE ALLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINE DI LUCRO DELLE DISPOSIZIONI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 1).

L'art. 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002 ha introdotto, come già anticipato, un'importante novità consistente nell'estensione delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche *“alle*

società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.”

3.1 Legge n. 398 del 1991.

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, costituite a partire dal 1° gennaio 2003 (data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002 che le ha istituite) nel rispetto delle disposizioni anche regolamentari cui rinvia il citato comma 18 dell’art. 90, possono optare per l’applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991 e successive modificazioni.

I benefici previsti dalla legge n. 398 dei quali possono fruire le società in argomento sono i seguenti.

3.1.1 Imposte sui redditi.

In forza dell’art. 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991 il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche viene determinato applicando all’ammontare dei proventi conseguiti nell’esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività, fissato dall’art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 nella misura del 3 per cento, e aggiungendo l’intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Con riferimento alle società sportive dilettantistiche in esame, ai fini della determinazione del reddito imponibile secondo la normativa prevista dalla legge n. 398 del 1991, si deve tener conto della qualificazione tributaria soggettiva delle società di capitali per le quali tutti i redditi, da qualsiasi fonte provengono, costituiscono reddito d’impresa.

Pertanto, dette società devono applicare il coefficiente di redditività del 3 per cento, stabilito dall’art. 2, comma 5, della legge n. 398, su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell’art. 95 del TUIR, escluse le plusvalenze patrimoniali. Al reddito così determinato si aggiunge l’intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Sono esclusi dall’ammontare dei proventi da assoggettare al coefficiente di redditività quelli che, per espressa disposizione di legge, non concorrono alla formazione del reddito, quali i proventi indicati nel comma 2, lettere a) e b)

dell'art. 25 della legge n. 133 del 1999 nel limite annuo complessivo ivi individuato (paragrafo 3.3).

Si precisa, altresì, che non concorre alla determinazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche e, quindi, anche delle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 398 del 1991, il premio di addestramento e di formazione tecnica di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91.

Si ricorda, infine, che, anche per le società sportive dilettantistiche, i corrispettivi di cui all'articolo 111, comma 3, del TUIR, ricorrendo le condizioni ivi richiamate, non sono fiscalmente rilevanti (vedasi paragrafo 2.2).

3.1.2 Imposta sul valore aggiunto.

In forza dell'articolo 9, comma 1, del regolamento emanato con DPR 30 dicembre 1999, n. 544, le associazioni sportive dilettantistiche che optano per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398 applicano per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali le disposizioni previste dall'articolo 74, sesto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, per gli anzidetti soggetti, lo speciale regime recato da quest'ultimo articolo trova applicazione anche per quei proventi percepiti in relazione ad attività non soggette all'imposta sugli intrattenimenti.

L'art. 74, sesto comma, prevede che, agli effetti della determinazione dell'IVA, la detrazione di cui all'art. 19 del DPR n. 633 è forfettizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

La medesima disposizione prevede, inoltre, le seguenti specifiche percentuali di detrazione forfettizzata:

- per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse;
- per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

Come precisato con circolare n. 165/E del 7 settembre 2000, le associazioni sportive dilettantistiche per le prestazioni pubblicitarie, in mancanza di un'espressa previsione normativa godono della detrazione del cinquanta per cento stabilita, in via generale, dal citato sesto comma dell'articolo 74.

Il regime speciale in argomento si applica alle condizioni richiamate anche alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro.

3.1.3 Adempimenti.

L'articolo 9, comma 3, del regolamento emanato con DPR n. 544 del 1999 disciplina gli adempimenti contabili a carico delle associazioni sportive dilettantistiche e dei soggetti assimilati, prevedendo che gli stessi devono:

- versare trimestralmente l'imposta sul valore aggiunto mediante delega unica di pagamento (modello F24), entro il giorno sedici del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto a norma dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972;
- annotare, anche con unica registrazione entro il giorno quindici del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997 opportunamente integrato;
- annotare distintamente nel citato modello di cui al DM 11 febbraio 1997 i proventi dell'art. 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Per le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro il modello di cui al DM 11 febbraio 1997 deve essere integrato con i componenti positivi di reddito che comunque concorrono alla formazione del reddito.

Quali società di capitali, i soggetti di cui trattasi sono peraltro obbligati agli effetti civili alla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile.

3.2. Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche.

Si ricorda che il DPR 13 marzo 2002, n. 69, recante “Regolamento per la semplificazione dei corrispettivi per le società e le associazioni sportive dilettantistiche”, emanato in forza dell’art. 32 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha previsto che le società e le associazioni sportive dilettantistiche possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche mediante l’utilizzo di titoli d’ingresso o di abbonamenti recanti il contrassegno del concessionario (SIAE) di cui all’art. 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 640.

Questo sistema di certificazione si pone come modalità facoltativa rispetto a quella ordinaria che prevede l’emissione di titoli di accesso mediante appositi misuratori fiscali di cui ai decreti del 13 luglio 2000 e 23 luglio 2001 (il cui termine per l’installazione è stato prorogato al 30 giugno 2003 dall’art. 94, comma 5, della stessa legge n. 289 del 2002).

In sostanza, quindi, il DPR n. 69 del 2002 consente alle società e associazioni sportive dilettantistiche di sottrarsi all’obbligo di installare i misuratori fiscali.

Facilitazioni sono previste per l’annotazione delle movimentazioni e per la rendicontazione dei titoli di ingresso e degli abbonamenti utilizzati da ciascuna associazione o società sportiva dilettantistica.

In particolare l’art. 5 del DPR n. 69 del 2002 stabilisce che l’annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti delle associazioni o società sportive dilettantistiche vengano effettuate su appositi prospetti conformi al modello approvato con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate.

In attuazione di tale previsione, sono stati approvati tre distinti modelli, denominati rispettivamente SD/1, SD/2 e SD/3: il primo modello riepiloga i titoli d'ingresso relativi a ciascuna manifestazione sportiva; il secondo riepiloga gli abbonamenti emessi in ciascun mese; il terzo riepiloga le rimanenze a fine esercizio dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti non utilizzati.

I prospetti si basano sostanzialmente sulla registrazione degli elementi identificativi dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti (tipo, serie, importo) utilizzati o rimasti in carico.

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, datato 20 novembre 2002, per l'approvazione dei modelli dei prospetti di cui trattasi è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale – Serie Generale – del 28 novembre 2002, n. 279.

Si precisa, per completezza, che i corrispettivi diversi da quelli pagati per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche sono, ove non sia obbligatoria l'emissione della fattura, certificati secondo le disposizioni del DPR 21 dicembre 1996, n. 696, il quale peraltro, all'art. 2, comma 1, lett. *hh*) esonera dall'obbligo di certificazione *“le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina della legge 16 dicembre 1991, n. 398...”*.

Detta disposizione si applica anche alle società sportive dilettantistiche senza fine di lucro.

3.3 Proventi esclusi dal reddito imponibile.

Alle società sportive dilettantistiche di capitali senza scopo di lucro, che si avvalgono della legge n. 398 del 1991, si applica la disposizione contenuta nel comma 2, lettere *a*) e *b*) dell'art. 25 della legge n. 133 del 1999, così come modificata dall'art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342, in base alla quale *“per le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, 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 complessivo fissato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro per i beni e le attività culturali: 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'articolo 108, comma 2-bis, lettera a) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in materia di formazione del reddito complessivo”.

Al riguardo si fa presente che il limite annuo complessivo, come precisato con circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, rimane attualmente quello di cento milioni di lire per periodo d'imposta, pari a 51.645,69 euro, fissato con il decreto 10 novembre 1999 del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e il Ministro per i beni e le attività culturali.

4. ELEVAZIONE A 250.000 EURO DEL LIMITE MASSIMO DI PROVENTI PER BENEFICIARE DELLE DISPOSIZIONI RECAE DALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 (art. 90, comma 2).

Ai fini dell'applicazione della legge n. 398 del 1991 è necessario che i soggetti beneficiari non abbiano conseguito, nel periodo d'imposta precedente a quello in cui si avvalgono del regime agevolativo recato dall'anzidetta legge, proventi di natura commerciale per un importo superiore a quello stabilito normativamente.

Tale importo, fissato dall'articolo 1, comma 1, della legge n. 398 del 1991, come sostituito dall'articolo 25 della legge n. 133 del 1999, in 185.924,48 euro (360 milioni di lire), è stato elevato a 250.000 euro dall'art. 90, comma 2, della legge n. 289.

Si precisa che l'elevazione a 250.000 euro del limite massimo di proventi per fruire delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 si applica anche alle

associazioni senza fine di lucro e alle pro-loco ai sensi dell'art. 9-*bis* del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66.

4.1 Decorrenza.

Per espressa previsione dello stesso comma 2, del citato articolo 90, il nuovo limite si applica *“a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge”*.

In base a tale previsione le associazioni sportive dilettantistiche possono fruire del regime agevolato recato dalla legge n. 398 del 1991 nel periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003, purché nel periodo d'imposta precedente siano stati conseguiti proventi di natura commerciale per un importo non superiore a 250.000 euro.

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, quali nuovi soggetti, potranno fruire delle agevolazioni della legge n. 398 dal primo periodo di imposta dalla data di costituzione, qualora ritengano di conseguire nel medesimo periodo proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 250.000 euro.

Al fine dell'operatività del nuovo limite occorre, pertanto, operare la seguente distinzione:

- soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
- soggetti di nuova costituzione.

a) Soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

I soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare possono beneficiare delle disposizioni agevolative della citata legge n. 398 del 1991 a decorrere dal periodo d'imposta 1° gennaio - 31 dicembre 2003, a condizione che nel periodo d'imposta precedente, 1° gennaio 2002 - 31 dicembre 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un ammontare complessivo non superiore a 250.000 euro.

b) Soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

I soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 già dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003, semprechè abbiano conseguito nel periodo d'imposta ad esso antecedente proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro.

Pertanto, i soggetti che abbiano ad esempio l'esercizio sociale 1° luglio – 30 giugno possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 per il periodo d'imposta 1° luglio 2002 – 30 giugno 2003, se nel periodo d'imposta precedente, chiuso al 30 giugno 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro e sempre che tale limite non sia superato durante il periodo d'imposta 2002 - 2003.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono fruire delle disposizioni della legge n. 398 per l'anno 2003, prendendo come riferimento temporale, ai fini della verifica del limite d'importo di cui trattasi, lo stesso periodo d'imposta considerato ai fini delle imposte sui redditi.

Conseguentemente, nell'esempio fatto, potranno fruire del regime agevolativo ai fini IVA nell'anno 2003 i soggetti che nel periodo d'imposta chiuso al 30 giugno 2002 abbiano conseguito proventi per un ammontare non superiore a 250.000 euro e sempre che tale importo non sia superato nel corso del periodo d'imposta iniziato il 1° luglio 2002.

c) Soggetti di nuova costituzione.

Come chiarito con circolare n. 1 datata 11 febbraio 1992, i soggetti di nuova costituzione possono fruire delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 qualora ritengano di conseguire nel periodo d'imposta proventi commerciali per un ammontare non superiore a 250.000 euro, indicando l'importo previsto nella dichiarazione d'inizio attività di cui all'art. 35 del DPR n. 633 del 1972.

4.2 Esercizio dell'opzione.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, l'articolo 1, comma 1, del DPR 10 novembre 1997, n. 442 dispone che l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.

Pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che intendono avvalersi, per il periodo d'imposta 2003, delle disposizioni agevolative recate dalla citata legge n. 398 del 1991, manifestano l'opzione unicamente attraverso la sua concreta attuazione sin dall'inizio del periodo o dell'attività, fermo restando l'obbligo di comunicare l'opzione ai sensi dell'articolo 2 dello stesso DPR n. 442 del 1997. Sulla base di quest'ultima disposizione la comunicazione, considerato che trattasi di soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA, va effettuata con le modalità e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale IVA. La dichiarazione di riferimento è quella da presentare nel 2004 per i redditi relativi al periodo d'imposta 2003.

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, l'opzione si manifesta per l'esercizio 2002 - 2003, in forza dell'ultimo periodo dell'articolo 1, comma 1, del DPR n. 442 del 1997, attraverso comportamenti concludenti posti in essere a decorrere dal 1° gennaio 2003 e la comunicazione va effettuata con le modalità e i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003.

5. COMPENSI CORRISPOSTI A SPORTIVI DILETTANTI (art. 90, comma 3).

L'art. 90, comma 3, della legge n. 289 reca modifiche agli artt. 81 e 83 del TUIR.

5.1 Articolo 81, comma 1, lett. m) del TUIR.

In particolare, l'art. 90, comma 3, lett. a) aggiunge all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR il seguente periodo *“Tale disposizione si applica anche ai*

rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche”.

La norma integra la previsione dell'art. 81, comma 1, lett. *m*), del TUIR, riconducendo fra i redditi diversi e nel regime fiscale agevolativo previsto dagli articoli 83, comma 2, del TUIR e 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999 particolari rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che presentino le seguenti caratteristiche:

- carattere amministrativo-gestionale;
- natura non professionale;
- resi a società o associazioni sportive dilettantistiche.

Quali rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le prestazioni in argomento si caratterizzano per la continuità nel tempo, la coordinazione, l'inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente e l'assenza del vincolo di subordinazione.

Per quanto riguarda la natura non professionale del rapporto bisogna valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. Sono, pertanto, escluse le prestazioni rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione.

Il carattere amministrativo-gestionale delle collaborazioni limita la previsione dell'art. 81, comma 1, lett. *m*), alla collaborazione nell'attività amministrativa e di gestione dell'ente. Rientrano, pertanto, nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale, i compiti tipici di segreteria di un'associazione o società sportiva dilettantistica, quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità da parte di soggetti non professionisti.

5.2 Articolo 83, comma 2 del TUIR.

L'art. 90, comma 3, lett. *b*), modifica l'art. 83, comma 2, del TUIR sostituendo le parole “*a lire 10.000.000*” (pari a 5.164,57 euro) con le seguenti “*a 7.500 euro*”.

In forza di tale modifica, le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. *m*), del TUIR non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro.

Risulta, pertanto, elevato da 5.164,57 euro (lire 10.000.000) a 7.500 euro l'importo annuo escluso da imposizione.

Per quanto riguarda le somme di cui all'art. 81, comma 1, lett. *m*), del TUIR che eccedono il limite d'importo non soggetto ad imposizione, si ricorda che l'art. 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999 n. 133 stabilisce che su tali somme le società e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo d'imposta per l'ulteriore importo di lire 40.000.000 (pari a 20.658,28 euro). La ritenuta è a titolo di acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo.

In sostanza, come precisato con la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, i redditi imponibili, al netto cioè dell'importo escluso dalla formazione del reddito, vengono distinti ai fini dell'imposizione in due fasce: fino a lire 40.000.000 (pari a 20.658,28 euro) sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, al di sopra di tale importo la ritenuta è applicata a titolo di acconto.

Pertanto, i redditi di cui all'art. 81, comma 1, lett. *m*), del TUIR sono ora assoggettati ad imposizione con le seguenti modalità:

- fino a 7.500 euro sono esclusi dalla formazione del reddito;
- oltre 7.500 euro e fino a 28.158,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta;
- oltre 28.158,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo di acconto.

Per entrambe le fasce di reddito, sia quella soggetta a ritenuta a titolo d'imposta, sia quella soggetta a ritenuta a titolo di acconto, la ritenuta è operata nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'art. 11 del TUIR,

maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

In base alla nuova formulazione dell'art. 11, comma 1 del TUIR, così come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. c), della legge n. 289 del 2002, l'aliquota per il primo scaglione di reddito è fissata dal 1° gennaio 2003 nella misura del 23%.

5.3 Dipendenti pubblici (art. 90, comma 23).

L'art. 90, comma 23, prevede la possibilità per i dipendenti pubblici di prestare, fuori dall'orario di lavoro, la propria attività a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza.

L'attività svolta deve essere a titolo gratuito e, pertanto, ai dipendenti pubblici non possono essere riconosciuti emolumenti di ammontare tale da non configurarsi come indennità e rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR.

5.4 Decorrenza.

Le modifiche apportate agli articoli 81 e 83 del TUIR dal comma 3 dell'art. 90 hanno effetto a partire dal 1° gennaio 2003.

Pertanto, sono riconducibili fra i redditi diversi di cui all'art 81, comma 1, lett. m), i compensi erogati, a partire dal 1° gennaio 2003, da società e associazioni sportive dilettantistiche a fronte di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale.

Il nuovo limite di importo fissato dall'art. 83, comma 2, del TUIR, si applica alle somme percepite a partire dal 1° gennaio 2003.

5.5 Deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.

L'art. 2, comma 1, lett. b), della legge n. 289 del 2002 ha introdotto l'art. 10-bis del TUIR concernente la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.

In base al comma 1 dell'art. 10-*bis* del TUIR dal reddito complessivo, aumentato del credito d'imposta di cui all'art. 14 del TUIR e al netto degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR, si deduce l'importo di 3.000 euro.

Tale deduzione opera forfetariamente per tutti i contribuenti, a prescindere dalla tipologia di reddito prodotto, esclusivamente in considerazione del reddito complessivo maturato nel periodo d'imposta.

La deduzione spetta, ai sensi del comma 5 del citato art. 10-*bis*, nella misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare di 26.000 euro, aumentato delle deduzioni indicate nei commi da 1 a 4 dell'art. 10-*bis* (deduzioni per redditi di lavoro dipendente, per redditi di pensione, per redditi di lavoro autonomo e di esercizio d'impresa minore) e degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR e diminuito del reddito complessivo e del credito d'imposta di cui all'art. 14 del TUIR, e l'importo di 26.000 euro.

Ai fini della deduzione di cui trattasi deve tenersi conto delle somme di cui all'art. 81, comma 1, lett. *m*), eccedenti 28.158,28 euro, che concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. *m*), in quanto assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta fino all'importo di 20.658,28 euro, eccedenti i 7.500 euro, non concorrono invece alla formazione del reddito complessivo.

Pertanto, la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione di cui all'art. 10-*bis* del TUIR opera esclusivamente nei confronti dei redditi di cui all'art. 81, comma 1, lett. *m*) del TUIR che eccedono l'importo di 28.158,28 euro.

Si precisa, infatti, che l'art. 25, comma 1, ultimo periodo, della legge n. 133 del 1999, dispone che la parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui al citato art. 11 del TUIR.

6. IRAP. ESCLUSIONE DALLA BASE IMPONIBILE DELLE INDENNITÀ E DEI RIMBORSI DI CUI ALL'ART. 81, COMMA 1, LETTERA m) DEL TUIR (art. 90, comma 10).

L'art. 90, comma 10, stabilisce che: *“all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le parole: delle indennità e dei rimborsi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del citato testo unico delle imposte sui redditi sono soppresse”*.

In base a tale modifica normativa, ai fini IRAP, per i soggetti che relativamente alle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito, calcolato in base a tali regimi, delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi. Non vanno più sommate le indennità e i rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lettera *m)* del TUIR.

Detta agevolazione si applica, quindi, sia alle società che alle associazioni sportive dilettantistiche che effettuino l'opzione prevista dall'art. 1, comma 1 della legge n. 398 del 1991.

Si segnala, infine, che l'art. 5, comma 2, della legge n. 289 del 2002 ha modificato l'art. 11, comma 1, lettera *b)*, n. 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997. In forza di tale modifica non sono più compresi tra i compensi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le somme di cui all'art. 81, comma 1, lettera *m)* del TUIR.

Pertanto, la norma consente alle associazioni e società sportive dilettantistiche che non si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 di portare in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lettera *m)* del TUIR.

7. RITENUTA DEL 4 PER CENTO A TITOLO DI ACCONTO SUI CONTRIBUTI EROGATI ALLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 4).

Il comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 prevede che il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI non sono obbligati ad operare la ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto, stabilita dal comma 2 dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, sui contributi erogati alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche.

Pertanto, il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI hanno facoltà di non applicare la ritenuta d'acconto nella misura del quattro per cento sui contributi dagli stessi erogati alle società ed associazioni sportive dilettantistiche.

Resta fermo quanto disposto dall'art. 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, in base al quale sui contributi erogati dalle regioni, dalle province, dai comuni, e dagli altri enti pubblici e privati, corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali deve essere operata con obbligo di rivalsa la ritenuta del quattro per cento a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Restano, conseguentemente, assoggettati alla ritenuta d'acconto del quattro per cento tutti i contributi, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro dalle regioni, province, comuni e altri enti pubblici e privati.

Per quanto riguarda invece le associazioni sportive dilettantistiche, rimangono assoggettati alla ritenuta del quattro per cento solo i contributi destinati allo svolgimento di attività commerciali, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti da regioni, province, comuni e dagli altri enti pubblici e privati.

Si precisa che la norma recata dal comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 in esame prevede la facoltà per il CONI, le Federazioni sportive e per gli enti di promozione sportiva di non applicare la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, ma

non sottrae ad imposizione i contributi di cui trattasi, i quali, pertanto, concorrono a formare il reddito d'impresa ai sensi del Capo VI del titolo I del TUIR.

8. AGEVOLAZIONI CONCERNENTI LE SPESE DI PUBBLICITÀ (art. 90, comma 8).

Il comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 prevede che i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, non superiori all'importo annuo di 200.000 euro, costituiscono per il soggetto erogante "spese di pubblicità".

La disposizione in esame introduce, in sostanza, ai fini delle imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura di tali spese, che vengono considerate - nel limite del predetto importo - comunque di pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante ai sensi dell'art. 74, comma 2, del TUIR nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi.

Si evidenzia che la fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- 1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- 2) deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima.

9 ULTERIORI AGEVOLAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

9.1 Agevolazioni concernenti l'imposta di registro (art. 90, comma 5).

Il comma 5 dell'art.90 della legge n.289 del 2002 stabilisce che *'gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive*

dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa”.

Il citato comma 5 dispone, quindi, l'assoggettamento all'imposta di registro in misura fissa (attualmente 129,11 euro) degli atti costitutivi e di trasformazione posti in essere dalle società e associazioni sportive dilettantistiche, dalle Federazioni sportive nonché dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. L'agevolazione è riconosciuta solo qualora detti atti siano direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva.

La disposizione in esame introduce una novità per quanto riguarda gli atti di costituzione, per i quali l'art. 4 parte I della Tariffa allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) prevede, invece, ordinariamente l'assoggettamento a tassazione in misura proporzionale o fissa a seconda della natura dei beni oggetto di conferimento all'atto della costituzione.

L'agevolazione introdotta, pertanto, assume particolare rilievo con riferimento alle ipotesi nelle quali la costituzione venga effettuata con l'apporto di immobili o di altri beni il cui conferimento scunterebbe ordinariamente l'imposta di registro in misura proporzionale.

9.2 Agevolazioni concernenti l'imposta di bollo (art. 90, comma 6).

Il comma 6 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che *“al n. 27-bis della tabella di cui all'allegato B annesso al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: <<e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI>>”.*

Con tale norma è disposta l'esenzione dall'imposta di bollo a favore delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, con riferimento agli atti, documenti, istanze, contratti, copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni.

Detta esenzione non trova applicazione nei confronti delle società e associazioni sportive dilettantistiche, in quanto non menzionate dalla norma.

9.3 Agevolazioni concernenti le tasse di concessione governativa (art. 90, comma 7).

Il comma 7 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che “*all'articolo 13-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, dopo le parole <<organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)>> sono inserite le seguenti: <<e le società e associazioni sportive dilettantistiche>>*”.

Il citato comma 7 estende agli atti ed ai provvedimenti concernenti le società e le associazioni sportive dilettantistiche, l'esenzione dalle tasse di concessione governativa prevista dall'art 13-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n. 641.

Quest'ultima disposizione, recante una previsione esentativa generalizzata, consente, quindi, di escludere dall'applicazione del tributo tutti gli atti ed i provvedimenti concernenti le società e le associazioni sportive dilettantistiche.

10. EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 9).

In tema di erogazioni liberali a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche, l'art. 90, comma 9, ha introdotto le seguenti novità al regime preesistente.

Art. 90, comma 9, lettera a).

Nell'art. 13-*bis*, comma 1, del TUIR è stata sostituita la lettera *i-ter*. La nuova disposizione stabilisce, in sostanza, che le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche danno diritto ad una detrazione dall'imposta lorda del 19% calcolata su un importo complessivo in ciascun periodo di imposta non superiore a 1500 euro (il limite fissato dall'art 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342 era di due milioni di lire).

Rimangono inalterate le condizioni per fruire della detrazione: il versamento deve essere eseguito tramite banca, ufficio postale ovvero con altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Tra le modalità di effettuazione dei versamenti si ricordano quelle già indicate nella circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000 e nella circolare n. 207/E del 16 novembre 2000: conti correnti bancari o postali intestati alle società e associazioni sportive dilettantistiche, carte di credito, bancomat, assegni non trasferibili intestati alle società o associazioni sportive destinatarie dei versamenti.

Le predette modalità di versamento devono essere osservate qualunque sia l'importo dell'erogazione liberale effettuata.

Per quanto riguarda i destinatari dell'erogazione si precisa che la norma in esame già si riferiva, anche nel previgente testo, alle associazioni sportive dilettantistiche, ricomprese nella sintetica espressione "società sportive dilettantistiche" e si estende ora anche alle nuove società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Art. 90, comma 9, lettera b).

L'art. 90, comma 9, lettera b), ha modificato l'art. 65, comma 2 del TUIR, con l'abrogazione della lettera *c-octies*) che prevedeva la deducibilità, nella determinazione del reddito d'impresa, delle erogazioni liberali in denaro a favore delle società sportive dilettantistiche per un importo non superiore a due milioni di lire o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Si fa presente, tuttavia, che l'art. 90 della legge n. 289 del 2002 non ha apportato modifiche all'art. 91-*bis* del TUIR, così come modificato dall'art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342. Detto articolo 91-*bis*, inserito nel Capo I del Titolo II del TUIR, prevede, tra l'altro, che "*dall'imposta lorda si detrae fino a concorrenza del suo ammontare un importo pari al 19 per cento (omissis) dell'onere di cui all'art. 13-*bis*, comma 1, lettera i-*ter*)*".

Pertanto, i soggetti IRPEG, siano essi società e enti commerciali oppure enti non commerciali, che effettuino erogazioni liberali a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche possono operare la detrazione del 19 per cento calcolata sullo stesso importo complessivo fissato per le persone fisiche, attualmente, quindi, non superiore a 1500 euro in ciascun periodo d'imposta.

Anche per tale tipo di erogazioni devono essere osservate le modalità di versamento di cui all'art. 13-*bis*, lettera *i-ter*, del TUIR.

Si fa presente, infine, che ai fini della detrazione prevista dall'art. 13-*bis*, lettera *i-ter*) - e, conseguentemente, dall'art. 91-*bis* - del TUIR, è necessario che l'organismo destinatario della liberalità sia identificabile attraverso la denominazione o ragione sociale indicata nel comma 17 dell'art. 90 in commento. Detta denominazione o ragione sociale, infatti, come già chiarito, deve essere utilizzata in tutte le operazioni e manifestazioni esterne dell'ente.