

Modifiche al regime tributario per le associazioni sportive dilettantistiche: i chiarimenti del Ministero delle Finanze sui proventi che non concorrono a formare il reddito, l'applicazione di ritenute ai compensi e i nuovi adempimenti contabili

Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 43 E dell'8 marzo 2000

SOMMARIO

	Pag.
Premessa	1210
1. Proventi che non concorrono alla formazione del reddito	1210
<i>1.1 Ambito di operatività e contenuto della norma agevolativa</i>	<i>1210</i>
<i>1.2 Requisiti per fruire dell'agevolazione</i>	<i>1211</i>
<i>1.3 Trattamento tributario ai fini IVA</i>	<i>1211</i>
<i>1.4 Decorrenza della disposizione agevolativa</i>	<i>1211</i>
<i>1.5 Rapporti fra la disposizione agevolativa di cui all'articolo 25, della legge n. 133 del 1999 ed altre disposizione agevolative</i>	<i>1211</i>
2. Elevazione a 360 milioni di lire del limite massimo dei proventi per beneficiare delle disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991	1212
3. Riduzione del coefficiente di redditività	1212
4. Applicazione della ritenuta a titolo di imposta sui compensi corrisposti a terzi	1213
<i>4.1 Ambito di applicazione della norma</i>	<i>1213</i>
<i>4.2 Disciplina tributaria dei compensi corrisposti a terzi</i>	<i>1213</i>
<i>4.3 Adempimenti</i>	<i>1214</i>
5. Erogazioni liberali	1214
6. Modalità di effettuazione dei versamenti e dei pagamenti	1214
7. Adempimenti contabili	1215

Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 43 E dell'8 marzo 2000

OGGETTO: AGEVOLAZIONI - IVA e imposte sui redditi - Disposizioni in materia di società sportive dilettantistiche - Art. 25 della L 13/05/1999, n. 133 e relativo regolamento di attuazione DM 26/11/1999, n. 473 - L 16/12/1991, n. 398

Premessa

Al fine di rafforzare il sostegno fiscale alle associazioni sportive dilettantistiche, di razionalizzare le agevolazioni e di introdurre maggiori elementi di trasparenza e chiarezza nel settore, nonché allo scopo di distinguere con maggiore facilità le associazioni sportive dilettantistiche meritevoli di tale qualificazione da quelle che fruiscono impropriamente del regime agevolativo, l'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 (in *"Finanza & Fisco" n. 23/99, pag. 2936*) ha apportato rilevanti modifiche in materia.

Le disposizioni di attuazione dell'anzidetto articolo 25 della legge n. 133 del 1999 sono state dettate con regolamento del Ministro delle finanze del 26 novembre 1999, n. 473, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 16 dicembre 1999 - Serie Generale - n. 294 (in *"Finanza & Fisco" n. 48/99, pag. 5417*).

Con riferimento alle disposizioni recate dall'articolo 25 della legge n. 133 del 1999 ed al regolamento di attuazione n. 473 del 1999 sono stati forniti alcuni chiarimenti con circolari n. 231/E del 6 dicembre 1999 (in *"Finanza & Fisco" n. 46/99, pag. 5249*) e n. 247/E del 29 dicembre 1999 (in *"Finanza & Fisco" n. 48/99, pag. 5509*). Si ritiene di dover fornire ulteriori istruzioni in merito alla corretta applicazione della normativa dettata dall'articolo 25 della medesima legge n. 133 del 1999.

1. Proventi che non concorrono alla formazione del reddito

1.1 Ambito di operatività e contenuto della norma agevolativa

L'articolo 25, comma 1, della legge n. 133 del

1999 ha introdotto una nuova agevolazione tributaria a favore delle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono delle disposizioni contenute nella legge 16 dicembre 1991, n. 398.

L'articolo 1 del regolamento n. 473 del 1999 ha delimitato l'ambito soggettivo di applicazione della norma agevolativa, prevedendo che le disposizioni recate dal citato articolo 25, comma 1, si rivolgono alle associazioni sportive dilettantistiche comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali, purché siano riconosciute da enti di promozione sportiva. L'espresso richiamo operato dall'articolo 25, comma 1, ai soggetti che «*si avvalgono dell'opzione*» prevista dall'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398 comporta l'esclusione dall'ambito applicativo della norma in esame dei soggetti che non siano destinatari della menzionata legge n. 398 del 1991 (es. enti commerciali, società cooperative a r.l., società a responsabilità limitata, soggette a precisi ed inderogabili obblighi contabili), nonché delle associazioni che non si siano avvalse dell'opzione.

L'agevolazione in argomento consiste nell'esclusione dalla formazione del reddito imponibile di particolari proventi, indicati espressamente nelle lettere *a)* e *b)* del comma 1 dell'articolo 25 della legge n. 133 del 1999.

In particolare, i proventi che non concorrono a formare il reddito delle associazioni sportive dilettantistiche sono i seguenti:

a) proventi conseguiti nello svolgimento di attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali. La connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima;

b) proventi conseguiti a seguito di raccolte di fondi effettuate con qualsivoglia modalità.

A titolo esemplificativo possono annoverarsi fra gli anzidetti proventi quelli derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande, dalla vendita di ma-

teriali sportivi, di gadgets pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie ecc. Le raccolte di fondi possono realizzarsi anche attraverso la vendita di beni e servizi resi a fronte di offerte non commisurate al valore del bene venduto o del servizio prestato.

L'articolo 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999 stabilisce che l'agevolazione compete fino al limite predeterminato con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e con l'Autorità di governo competente in materia di sport (Ministro per i beni e le attività culturali). Tale limite è stato, attualmente, fissato, con decreto del 10 novembre 1999, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 23 novembre 1999 - Serie Generale - n. 275 (in *"Finanza & Fisco" n. 44/99, pag. 5047*), nella misura massima di lire cento milioni per periodo di imposta.

La norma in esame introduce in sostanza una forma di autofinanziamento, escludendo dal concorso alla formazione del reddito imponibile, determinati proventi fino ad un importo massimo complessivo di cento milioni di lire.

1.2 Requisiti per fruire dell'agevolazione

I requisiti per fruire dell'agevolazione in esame sono stabilite dall'articolo 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999 e dall'articolo 1, comma 3, del regolamento n. 473 del 1999.

In particolare, non concorrono a formare il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, i proventi derivanti dallo svolgimento delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli realizzati a seguito di raccolte di fondi effettuate con qualsiasi modalità, quando sussistano le seguenti condizioni:

- le attività e le raccolte di fondi abbiano carattere di occasionalità e saltuarietà;
- i proventi siano conseguiti nell'ambito di due manifestazioni per periodo di imposta;
- i proventi rientrino nel limite complessivo di lire cento milioni per periodo di imposta.

Ne consegue che costituiscono reddito imponi-

bile delle associazioni in argomento la parte dei proventi eccedenti l'importo di lire cento milioni, i proventi derivanti da attività o da raccolte di fondi che non abbiano il carattere di occasionalità e saltuarietà, ovvero i proventi conseguiti oltre l'ambito delle due manifestazioni per periodo di imposta.

1.3 Trattamento tributario ai fini IVA

Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini IVA, è evidente che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalle associazioni sportive nell'ambito delle attività che presentano il carattere di occasionalità e saltuarietà sono, in base ai principi generali, escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

1.4 Decorrenza della disposizione agevolativa

Per quanto concerne la decorrenza della disposizione agevolativa in esame, il regolamento n. 473 del 1999 chiarisce che la stessa riguarda solo i proventi conseguiti a seguito di manifestazioni realizzate successivamente alla data di entrata in vigore dello stesso regolamento. Pertanto, i benefici di che trattasi si applicano per le manifestazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2000, ancorché il periodo di imposta sia già in corso alla predetta data.

1.5 Rapporti fra la disposizione agevolativa di cui all'articolo 25, della legge n. 133 del 1999 ed altre disposizione agevolative

Giova sottolineare che la speciale disposizione recata dal comma 1, lettera *b*), dell'articolo 25 della legge n. 133 del 1999, concernente le raccolte di fondi effettuate dalle associazioni sportive dilettantistiche, si applica, come chiarito dall'articolo 1, comma 4, del più volte menzionato regolamento, in luogo di quella generale contenuta nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera *a*), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, riferita agli enti non commerciali, anche di tipo associativo, ivi compresi, quindi, quelli di cui all'articolo 111 dello stesso TUIR.

Si chiarisce, altresì, che la disposizione agevolativa contenuta nel comma 1 dell'articolo 25 del-

la legge n. 133 del 1999 **non si applica a favore delle associazioni senza fine di lucro e delle pro-loco, che in forza dell'articolo 9 del decreto legge n. 417 del 1991 si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991.** Invero, la disposizione in esame introduce una vera e **propria ulteriore** agevolazione in favore soltanto delle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991, senza che ciò determini una modifica di tale legge.

2. Elevazione a 360 milioni di lire del limite massimo dei proventi per beneficiare delle disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991

Il comma 2 dell'articolo 25 della legge n. 133 del 1999 ha stabilito che «*A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'importo di lire 100 milioni, fissato dall'articolo 1, comma 1, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, come modificato da ultimo con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 10 novembre 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 285 del 5 dicembre 1998, in lire 130.594.000, è elevato a lire 360 milioni*».

Al riguardo, nel regolamento n. 473 del 1999 nonché nella circolare n. 231/E del 6 dicembre 1999, è stato precisato che a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 133 del 1999 — e cioè, ad esempio, per le associazioni con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, dal 1° gennaio 2000, per le associazioni con periodo di imposta compreso tra il 1° luglio e 30 giugno, dal 1° luglio 1999 — possono avvalersi del regime tributario agevolato recato dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398 le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali, purché riconosciute da enti di promozione sportiva, che svolgano senza scopo di lucro attività sportiva dilettantistica e che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 360 milioni di lire.

Dalla suddetta data, come chiarito nella citata circolare n. 231/E del 1999, tale nuovo limite di 360

milioni di lire si applica a regime senza necessità dell'adeguamento annuale operato nel passato.

Il comma 5 dell'articolo 1 del regolamento n. 473 esclude dal computo di detto limite di importo di 360 milioni di lire, i proventi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 25 della legge n. 133 del 1999.

Si fa presente, come precisato nella circolare n. 247/E del 29 dicembre 1999 al punto 6.9, che, per poter usufruire delle agevolazioni recate dalla legge n. 398 del 1991, occorre esercitare l'opzione prima dell'inizio dell'anno solare, a prescindere dalla cadenza dell'esercizio, dandone comunicazione all'ufficio della SIAE competente in ragione del domicilio fiscale dell'associazione. Simile comunicazione deve essere, altresì, effettuata all'ufficio IVA o delle entrate, se istituito, secondo le disposizioni del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442. **L'opzione è vincolante per un quinquennio.**

Si precisa, infine, che l'elevazione del limite a 360 milioni di lire si applica anche alle associazioni senza scopo di lucro e alle pro-loco che, in forza dell'art. 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417 convertito dalla legge 6 febbraio 1997, n. 66, si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991.

3. Riduzione del coefficiente di redditività

Come evidenziato nella circolare n. 231/E, l'articolo 25, comma 3, della legge n. 133 del 1999 ha previsto, attraverso una specifica modifica dell'articolo 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991, che il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche venga determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento, in luogo di quello del 6 per cento originariamente stabilito, cui si deve aggiungere comunque, come in passato, l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Tale nuovo coefficiente di redditività del 3 per cento, come precisato nella più volte richiamata circolare n. 231/E, è applicabile dall'inizio del periodo di imposta in corso alla data del 18 maggio 1999, data di entrata in vigore della citata legge n. 133 del 1999.

Il medesimo coefficiente si applica alle associa-

zioni senza scopo di lucro e alle pro-loco che si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991.

4. Applicazione della ritenuta a titolo di imposta sui compensi corrisposti a terzi

4.1. Ambito di applicazione della norma

Il comma 4 dell'articolo 25 della legge in argomento introduce una nuova disciplina sui compensi corrisposti dalle società sportive dilettantistiche per prestazioni inerenti la propria attività, superando il problema della qualificazione di tali redditi.

Tale disciplina riguarda, per espressa previsione dell'articolo 2, comma 4 del regolamento n. 473 del 1999, i compensi erogati per la promozione di attività sportive dilettantistiche dai seguenti soggetti:

- CONI;
- Federazioni sportive nazionali;
- enti di promozione sportiva;
- altri soggetti comunque denominati, che in via istituzionale perseguono finalità sportive dilettantistiche, qualunque sia la loro veste giuridica (società, associazioni, enti o circoli ecc.), purché riconosciuti (affiliati) da uno degli organismi citati.

Pertanto, l'ambito soggettivo di applicazione della disposizione, rispetto a quello del comma 1 del medesimo articolo 25, risulta più ampio in quanto non è limitato alle sole associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della legge n. 398 del 1991.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della disciplina in esame, l'articolo 2 del più volte citato regolamento traduce il contenuto del comma 4 dell'articolo 25, riconducendo tra i compensi corrisposti a fronte di «prestazioni inerenti alla propria attività», quelli finalizzati alla promozione dell'attività sportiva dilettantistica.

La norma si propone di incentivare esclusivamente lo sport dilettantistico e le prestazioni che ne promuovono l'attività, dettando una disciplina di favore per i compensi corrisposti da tutti i soggetti sopra elencati a fronte di prestazioni sportive dilettantistiche ovvero di attività, anche amministrative o di gestione, dirette alla promozione della pratica sportiva dilettantistica. **La disciplina fiscale in esame non si applica, pertanto, ai compensi erogati dagli anzi-**

detti soggetti per remunerare attività diverse da quelle finalizzate alla promozione dello sport dilettantistico.

Dalle disposizioni appena richiamate si evince che, nella particolare ipotesi in cui i soggetti individuati all'articolo 2, comma 4, lettera a) del menzionato regolamento intrattengano rapporti con persone fisiche addette a settori diversi di attività, occorrerà scomputare, dall'ammontare complessivo dei compensi erogati, quella parte di essi che, analiticamente o proporzionalmente commisurata all'attività di promozione dello sport dilettantistico, può fruire dell'agevolazione trattata al successivo punto 4.2.

L'articolo 2, comma 4, lettera b), del regolamento n. 473 del 1999, esclude poi, in ogni caso, dalla disciplina in esame i compensi erogati dagli enti in argomento ai propri lavoratori dipendenti assunti per lo svolgimento delle attività amministrative o di gestione, agli artisti e professionisti di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR, ed agli esercenti attività di impresa di cui all'articolo 51, comma 1 del medesimo Testo unico.

4.2 Disciplina tributaria dei compensi corrisposti a terzi

I compensi corrisposti dalle società sportive dilettantistiche, come individuati al punto 4.1, non costituiscono reddito per il percipiente persona fisica fino ad un ammontare, per ciascuna prestazione autonomamente considerata, di lire novantamila e fino all'importo complessivo annuo di lire sei milioni. La quota-parte dei compensi che eccede tali limiti costituisce per il percipiente reddito imponibile, direttamente assoggettato all'atto della corrispondenza a ritenuta a titolo di imposta con aliquota pari a quella prevista dall'articolo 11 del TUIR per il primo scaglione di reddito (attualmente 18,5%), maggiorata delle quote di compartecipazione delle addizionali IRPEF. Conseguentemente tali compensi non concorrono alla determinazione del reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF del percipiente.

La quota dei compensi che eccede i limiti prefissati di lire novantamila e di lire sei milioni viene interamente assoggettata a tassazione senza ulteriori esclusioni, riduzioni o deduzioni riconducibili alle singole categorie reddituali.

In sostanza, fino a quando il percipiente non superi l'importo massimo complessivo di sei milioni di lire sono escluse dalla tassazione le prime novantamila lire di compenso per ciascuna prestazione, mentre la quota-parte del compenso eccedente deve essere assoggettata a ritenuta a titolo di imposta. Qualora, invece, il percipiente abbia superato il limite complessivo di lire sei milioni tutte le ulteriori somme devono essere assoggettate a tassazione con applicazione della ritenuta a titolo d'imposta.

Per la corretta applicazione della norma, nella parte in cui prevede l'assoggettamento a tassazione «del compenso eccedente la somma di lire 90.000», si rende comunque necessario individuare e valorizzare le singole prestazioni anche nell'ipotesi in cui il compenso sia unitariamente convenuto a fronte di più prestazioni. In tal caso, si dovrà ripartire proporzionalmente il compenso tra le varie prestazioni individuate ai fini della sua commisurazione al limite di lire novantamila.

Va, infine, sottolineato che la nuova disciplina fiscale recata dal più volte citato articolo 25 sostituisce quella contenuta nella legge 25 novembre 1986, n. 80.

4.3 Adempimenti

I percipienti devono, all'atto del pagamento, ma prima dell'effettivo esborso del compenso, autocertificare agli enti eroganti l'ammontare di tutti gli eventuali compensi della stessa natura già percepiti.

Le verifiche richieste al sostituto d'imposta sono quelle volte ad accertare l'ammontare del compenso e l'eventuale superamento della soglia limite annuale.

I soggetti che erogano i compensi devono rilasciare certificazione al percipiente attestante i compensi corrisposti e comunque devono presentare il modello 770 ancorché i compensi erogati non siano stati assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta.

5. Erogazioni liberali

Come precisato nella circolare n. 247/E del 1999 nel punto 1.14, l'articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999, modificando con l'aggiunta della lettera "i-ter)" l'articolo 13-bis, comma 1, del TUIR,

ha previsto la possibilità per le persone fisiche che effettuano erogazioni liberali a favore delle società sportive dilettantistiche di fruire di una detrazione d'imposta lorda del 19 per cento calcolata su un importo massimo complessivo annuo di un milione di lire.

Per le analoghe erogazioni effettuate da soggetti all'IRPEG la detrazione del 19 per cento va calcolata su un importo massimo di lire cinquecentomila.

Come chiarito nel regolamento n. 473 del 1999 per società sportive dilettantistiche, destinatarie delle suddette erogazioni, si intendono i seguenti soggetti:

- CONI;
- Federazioni sportive nazionali;
- enti di promozione sportiva;
- qualunque altro soggetto, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che sia riconosciuto da uno degli Organismi citati.

6. Modalità di effettuazione dei versamenti e dei pagamenti

L'articolo 4, del regolamento n. 473 del 1999 prevede che tutti i versamenti effettuati a favore delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, nonché i pagamenti eseguiti dalle medesime, di importi non inferiori a lire centomila, ivi compresi le erogazioni liberali, i contributi, le quote associative e i proventi che non concorrono a formare il reddito imponibile, nonché i compensi comunque denominati corrisposti dalle predette società, **debbono essere disposti attraverso conti correnti bancari o postali intestati all'associazione sportiva, ovvero effettuati mediante carte di credito o bancomat o altri sistemi di pagamento, che consentano concretamente lo svolgimento di efficaci e adeguati controlli quali, ad esempio, assegni non trasferibili intestati alla associazione sportiva destinataria dei versamenti.**

Allo scopo di rendere effettivamente attuata la sopra richiamata disposizione, il comma 3 dell'articolo 4 del citato regolamento n. 473 prevede che i versamenti o i pagamenti di importi non inferiori a lire centomila eseguiti in difformità alle modalità prescritte, concorrono, in ogni caso, rispettivamente a formare il reddito del percipiente e sono ineduci-

bili nella determinazione del reddito del soggetto erogante e comportano la decadenza dalle agevolazioni della legge n. 398 del 1991.

Infine, il comma 4 dell'articolo 4 del regolamento di attuazione prevede che tutte le disposizioni contenute nel medesimo articolo 4 siano applicabili a tutti i soggetti che promuovono ovvero organizzano attività sportiva senza l'impiego di atleti che, al momento dello svolgimento della manifestazione o della prestazione, rivestano la qualifica di atleti professionisti secondo le disposizioni vigenti.

7. Adempimenti contabili

Ad integrazione dei chiarimenti forniti con la circolare n. 247/E del 1999, punto 6.9, **si evidenzia la necessità dell'annotazione separata dei proventi dell'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), al fine di consentire all'amministrazione finanziaria il riscontro ed il controllo degli anzidetti proventi.**

Si precisa, altresì, che l'articolo 5, comma 4, del citato regolamento n. 473 del 1999 impone l'obbligo di conservare copia della documentazione concernente incassi e pagamenti delle associazioni sportive dilettantistiche per tutto il periodo per cui è possibile

esperire l'azione di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, come previsto dall'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Con il medesimo articolo 5, comma 5, viene, infine, fissato, quale specifico adempimento contabile a carico delle associazioni sportive dilettantistiche che vogliano fruire dell'agevolazione dell'articolo 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999, un obbligo di rendicontazione analogo a quello stabilito dall'articolo 20, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per gli enti non commerciali destinatari dell'articolo 108, comma 2-bis, lett. a) del TUIR. Per espressa previsione normativa la suddetta rendicontazione deve essere tenuta e conservata ai sensi dell'articolo 22 del citato D.P.R. n. 600 del 1973.

Infine, si fa presente che nella precedente circolare n. 247/E del 1999 al punto 2, paragrafo 6.9 si è fatto erroneamente riferimento all'anno invece che al mese. Conseguentemente il primo periodo del menzionato punto 2 deve essere letto correttamente nel modo seguente: **“Qualora i presupposti vengano meno nel corso dell'anno, l'applicazione del tributo con il regime ordinario dovrà avvenire dal mese successivo a quello in cui sono venuti meno i cennati requisiti; ...”.**