

INDENNITA' CHILOMETRICHE NELL'AMBITO DI ATTIVITA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE

di Fabio Balestra

Con la recente Risoluzione n. 38/E dell'11 aprile l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per chiarire il trattamento fiscale da riservare in capo al percettore di indennità chilometriche erogate nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche.

Nel presente articolo viene analizzata la disciplina generale dei compensi percepiti da sportivi dilettanti alla luce del recente orientamento di prassi amministrativa.

Compensi agli sportivi dilettanti

La disciplina tributaria dei compensi, premi, indennità di trasferta e rimborsi forfetari di spesa corrisposti ai soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica è stata originariamente istituita dall'art. 25, co. 4 della L. n. 133/1999 e successive modificazioni, e successivamente rivista, aggiornata ed estesa ad una più ampia platea di potenziali beneficiari con l'art. 37 della L. n. 342/2000 e, da ultimo, con l'art. 90 della L. n. 289/2002 (finanziaria 2003).

I compensi in oggetto sono collocati all'art. 67, co. 1, lett. m) del TUIR e beneficiano anche di uno speciale trattamento anche ai fini previdenziali ed assistenziali.

L'art. 67, c. 1, lett. m, TUIR qualifica come redditi diversi:

“le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ... nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche;”.

Per la determinazione del reddito imponibile, il successivo **art. 69, co. 2 TUIR** prevede un regime di favore, statuendo che:

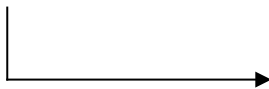
“Le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all’articolo 67, comma 1, lettera m), non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d’imposta a 7.500 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all’alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale”.

In sintesi:

- **Sono considerati redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi erogati nell’esercizio diretto dell’attività sportiva dilettantistica** da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche riconosciuto dal CONI o dagli Enti di Promozione Sportiva. 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 ed associazioni sportive dilettantistiche ;
- **Le indennità ed i compensi di cui sopra sono esenti da imposta**, cioè non concorrono a formare il reddito imponibile IRPEF del percettore **fino al limite annuo di € 7.500,00;**
- **Non concorrono altresì a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all’alloggio, al viaggio e al trasporto** sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori del territorio comunale;

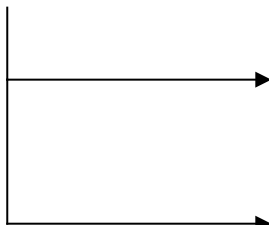
COMPENSI SPORTIVI DILETTANTI

Articolo 67 c. 1 lett. m TUIR



Sono considerati redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica.

Articolo 69 c. 2 TUIR



Le indennità ed i compensi di cui sopra sono esenti da imposta fino al limite annuo di € 7.500.

Non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto.

Ai sensi dell'**art. 25 della L. n. 133/1999** le società e gli enti eroganti:

“operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dell'art. 11 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, concernente determinazione dell'imposta, maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche”

La ritenuta è *“a titolo di imposta per la parte imponibile dei suddetti redditi compresa fino a lire 40 milioni (euro 20.658,28) ed è a titolo di acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo”*

Quindi **l'associazione sportiva dovrà applicare una ritenuta** con l'aliquota corrispondente al primo scaglione d'imposta (oggi 23%) maggiorata delle addizionali regionali e comunali **per la corresponsione di compensi superiori al limite annuo di € 7.500,00.**

Tale ritenuta è a **titolo d'imposta per la parte imponibile dei suddetti compensi che va da € 7.500,00 fino a € 28.158,28** mentre è a **titolo d'acconto sulla parte eccedente** cioè sui compensi oltre il limite di € 28.158,28.

Ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito la parte di imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo.

INDENNITA' E COMPENSI A SPORTIVI DILETTANTI

FINO A € 7.500	—————>	Nessuna ritenuta
DA € 7.500 a € 28.158,28	—————>	Ritenuta a titolo d'imposta 23 % + addizionali
OLTRE € 28.158,28	—————>	Ritenuta a titolo d'acconto 23 % + addizionali

La società sportiva, al fine del controllo del superamento del tetto di € 7.500,00 (che è soggettivo, cioè relativo al singolo sportivo dilettante, e non ai compensi a questo erogati da una singola società sportiva) **deve farsi rilasciare, all'atto del pagamento dei compensi, una autocertificazione da parte del percettore che attesti i compensi della stessa natura erogati da altri soggetti;**

Le società o associazioni che erogano i compensi devono in ogni caso rilasciare entro il 28 febbraio dell'anno successivo apposita certificazione al percettore delle somme erogate e delle ritenute operate e devono presentare la dichiarazione dei sostituti di imposta (mod. 770).

L'**ambito oggettivo** di applicazione di queste agevolazioni riguarda i compensi erogati da società sportive dilettantistiche riconosciute anche se costituite come SRL o COOP, purché aventi statuto adeguato ai vincoli di non lucratività stabiliti dai regolamenti CONI e riconosciute dal CONI stesso, attraverso le proprie federazioni, ovvero da un ente di promozione sportiva.

La manifestazione e/o l'attività sportiva esercitata devono essere a carattere dilettantistico.

Per quanto riguarda l'**ambito soggettivo**, la norma individua i compensi agevolati in quelli "erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche", cioè a coloro che partecipano direttamente alla realizzazione di manifestazioni sportive a carattere dilettantistico, quindi ai soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla realizzazione dell'evento sportivo dilettantistico.

In sostanza, il regime di favore di cui all'art. 67, co, 1 lett. m) è applicabile ai compensi erogati a:

- Atleti dilettanti;
- Allenatori dilettanti;
- Arbitri e giudici di gara dilettanti;
- Commissari speciali;
- Istruttori;
- Massaggiatori;
- Dirigenti che svolgono funzioni non retribuite in base a norme organizzative interne ma indispensabili alla realizzazione della manifestazione sportiva dilettantistica nel senso che gli stessi concorrono a garantire la concreta realizzazione degli eventi sportivi dilettantistici (es. Accompagnatori presenti a referto) - R.M. 26.03.2001 n. 34/E;
- Soggetti che intrattengono in favore di società ed associazioni sportive dilettantistiche rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo - gestionale di natura non professionale.

APPLICAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI DI CARATTERE FISCALE

Ambito oggettivo

Compensi erogati da società o associazioni sportive dilettantistiche riconosciute;
Carattere dilettantistico della manifestazione o dell'attività sportiva esercitata.

Ambito soggettivo

Compensi percepiti da soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione di manifestazioni sportive a carattere dilettantistico e le cui prestazioni sono funzionali alla realizzazione dell'evento sportivo dilettantistico.

Passando ad analizzare la **qualificazione ai fini previdenziali** dei suddetti compensi è utile sottolineare che sia **l'INPS che l'INAIL hanno chiarito che la qualificazione fiscale degli stessi fra i "Redditi Diversi" comporta la loro non riconducibilità alle fattispecie lavorative** (lavoro dipendente e Collaborazione Coordinata e Continuativa) **per le quali è previsto un obbligo di copertura previdenziale ed assicurativa.**

In particolare, l'INPS (si vedano le Circolari n. 32 del 7/2/2001, n. 42 del 26/2/2003 e n. 9 del 22/1/2004) ha chiarito che, **qualora gli emolumenti e i compensi conseguiti**, al ricorrere delle previste condizioni, **siano fiscalmente inquadrabili nei redditi diversi** di cui all'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR, **non è**

configurabile l'obbligo contributivo nei confronti della Gestione separata di cui all'art. 2 c. 26 della L. 335/95.

Tale contribuzione, infatti, è prevista solo per i redditi assimilati al lavoro dipendente, rientranti nell'ambito dell'art. 50 co. 1 lett. c-bis) del TUIR.

Riguardo al **trattamento ai fini IRAP**, l'art. 5 ed il co. 2 dell'art. 90 della L. n. 289/2002 escludono, rispettivamente per le società ed associazioni che determinano l'IRAP con criteri normali e con criteri forfettari, dalla tassazione ai fini IRAP (imposta regionale sulle attività produttive) le indennità di trasferta ed i rimborsi forfettari di spesa di cui all'articolo 67, co. 1, lettera m) del TUIR a far data dal periodo di imposta in corso all' 1 gennaio 2003.

Nonostante il mancato riferimento a compensi e premi, si ritiene che, per analogia, la norma possa applicarsi anche ai predetti proventi.

Quindi i compensi, i premi ed i rimborsi spese erogati da società ed associazioni sportive dilettantistiche in favore di sportivi dilettanti, nonché i compensi corrisposti dai medesimi enti per le collaborazioni di tipo amministrativo – gestionale (es. compenso della segretaria) sono deducibili ai fini IRAP.

Le società e associazioni sportive dilettantistiche rimangono comunque assoggettate ad IRAP per gli altri compensi corrisposti (ad es. per prestazioni occasionali tassate secondo i normali criteri), ovvero per i proventi aventi natura commerciale, anche nei casi in cui la base imponibile sia determinata secondo i criteri forfettari previsti dalla legge n. 398/1991.

Indennità chilometriche

La **Risoluzione n. 38/E dell'11 aprile 2014** evidenzia come **le indennità chilometriche** possano considerarsi quali rimborsi delle spese di viaggio sostenute dal soggetto interessato per raggiungere il luogo di esercizio dell'attività mediante un proprio mezzo di trasporto e quindi **non concorrano a formare il reddito**, a norma dell'art. 69, co. 2 TUIR **se le spese sono documentate e sostenute in occasioni di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.**

Nota Bene

Diversamente, se le prestazioni sono effettuate all'interno del territorio comunale o, comunque, se le spese non sono documentate, le indennità chilometriche non concorrono alla formazione del reddito solamente fino alla franchigia di € 7.500,00 da calcolare considerando anche le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi percepiti.

In sostanza **le indennità chilometriche possono considerarsi rimborsi delle spese di viaggio che non concorrono a formare il reddito imponibile** del percettore ex art. 69, co. 2 TUIR al concorrere di **due presupposti**.

1. Le spese sono sostenute in occasione di prestazioni effettuate al di fuori del territorio comunale

Con riguardo a tale primo presupposto, la risoluzione in esame richiama la Circolare n. 27 del 3 luglio 1986 in relazione all'applicazione della L. n. 80/1986 riguardante il trattamento tributario dei proventi derivanti dall'esercizio di attività sportive dilettantistiche che, a parere dell'Agenzia, non appare in contrasto con quanto statuito dall'attuale formulazione delle disposizioni richiamate così come derivata dall'art. 37, co. 1 della L. n. 342/2000.

Secondo la suddetta circolare **le indennità chilometriche vanno considerate ai fini della non imponibilità solo se connesse ad una trasferta fuori dal comune di residenza del percipiente**.

L'Agenzia delle Entrate quindi, ricordando come tale orientamento sia stato confermato anche dalle Risoluzione n. 65/1996 e dalla Circolare n. 326/1997 ritiene di poter continuare ad applicare tale principio.

Pertanto **il territorio comunale di riferimento è quello dove risiede o ha la dimora abituale il soggetto interessato che percepisce l'indennità chilometrica** e sono da considerare non imponibili solamente le indennità chilometriche riferite a prestazioni effettuate fuori da suddetto territorio; **non assume alcuna rilevanza la sede dell'organismo erogatore**.

2. Le spese sono adeguatamente documentate

In riferimento al secondo punto, la risoluzione chiarisce che **le indennità chilometriche**, per rientrare tra le spese documentate, **non possono essere forfetarie, ma devono essere necessariamente quantificate in base al tipo di veicolo e alla distanza percorsa**, tenendo conto degli importi contenuti nelle tabelle elaborate dall'ACI.

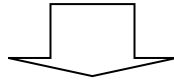
Dal punto di vista operativo è consigliabile la predisposizione di documenti di spesa giustificativi, quali note di trasferta, che siano formalmente e sostanzialmente corretti.

Nota Bene

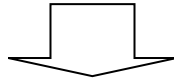
Ad esempio appare adeguato allegare scontrini autostradali o altra idonea documentazione comprovante la trasferta, sottoscritti dal percettore e assicurarsi che le trasferte coincidano con i giorni di allenamento e/o gara rilevabili anche da altre fonti, possibilmente ufficiali, come referti o copia del calendario di utilizzo dell'impianto.

I rimborsi chilometrici dovrebbero mantenersi nel limite delle tabelle ACI per l'utilizzo dell'auto propria in relazione agli spostamenti al di fuori del comune di residenza; tuttavia è consigliabile rimanere entro i limiti dei rimborsi fissati dal CONI o, quantomeno, non superare i limiti previsti per le auto di 17 CV fiscali (20 se diesel).

INDENNITA' CHILOMETRICHE

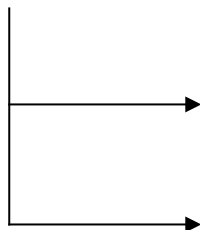


Risoluzione n. 38/E dell'11 aprile 2014



Le indennità chilometriche possono considerarsi rimborsi delle spese di viaggio che non concorrono a formare il reddito imponibile del percettore ex art. 69, co. 2 TUIR.

Due presupposti



Le spese sono sostenute in occasione di prestazioni effettuate al di fuori del territorio comunale

Le spese sono adeguatamente documentate.