

Rivista di diritto amministrativo

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Diretta da
Gennaro Terracciano, Gabriella Mazzei

Direttore Responsabile
Marco Cardilli

Coordinamento Editoriale
Luigi Ferrara, Giuseppe Egidio Iacovino,
Carlo Rizzo, Francesco Rota, Valerio Sarcone

FASCICOLO N. 1-2/2018

estratto

Registrata nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009
ISSN 2036-7821

Comitato scientifico

Salvatore Bonfiglio, Gianfranco D'Alessio, Gianluca Gardini, Francesco Merloni, Giuseppe Palma, Angelo Piazza, Alessandra Pioggia, Antonio Uricchio, Vincenzo Caputi Jambrenghi, Annamaria Angiuli, Helene Puliat, J. Sánchez-Mesa Martínez, Andry Matilla Correa.

Comitato dei referee

Gaetano Caputi, Marilena Rispoli, Luca Perfetti, Giuseppe Bettoni, Pier Paolo Forte, Ruggiero di Pace, Enrico Carloni, Stefano Gattamelata, Simonetta Pasqua, Guido Clemente di San Luca, Francesco Cardarelli, Anna Corrado,Fabrizio Cerioni, Gaetano Natullo, Paola Saracini, Mario Cerbone, Margherita Interlandi, Bruno Mercurio, Giuseppe Doria, Salvatore Villani.

Comitato dei Garanti

Domenico Mutino, Mauro Orefice, Stefano Toschei, Giancarlo Laurini, Angelo Mari, Gerardo Mastrandrea, Germana Panzironi, Maurizio Greco, Filippo Patroni Griffi, , Vincenzo Schioppa, Michel Sciascia, Raffaello Sestini, Leonardo Spagnoletti, Giuseppe Staglianò, Alfredo Storto, Alessandro Tomassetti, Italo Volpe.

Comitato editoriale

Laura Albano, Daniela Bolognino, Caterina Bova, Sergio Contessa, Ambrogio De Siano,Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Massimo Pellingra, Stenio Salzano, Francesco Soluri, Giuliano Taglianetti, Marco Tartaglione, Stefania Terracciano.

amministrativamente
Rivista di diritto amministrativo

Lo *sport bonus* tra le misure fiscali dell'ultima legge di bilancio

di Laura Letizia*

Sommario

1. - Introduzione: le misure fiscali del"Pacchetto sport"; 2. -Le spese fiscali; 3. - I crediti d'imposta; 4. - Lo sport bonus; 5. - Considerazioni conclusive.

Abstract

L'importanza della leva fiscale attraverso la previsione di regimi agevolativi inseriti nell'ultima legge di bilancio è il primo atto, ancorché fondamentale, dell'insieme di provvedimenti che dovranno disciplinare e governare i conti pubblici italiani nel corso dell'anno da poco iniziato. A rendere concreta la manovra economico-finanziaria dovranno provvedere, infatti, un gran numero di decreti che i Ministeri interessati saranno chiamati ad emanare per dare attuazione alle norme previste dall'ancor più considerevole numero di commi dell'articolo unico della legge. Un'impresa già estremamente impegnativa che allo stato attuale risulta ancor più complessa non potendo prescindere dai risultati elettorali del 4 marzo u.s. e dalla delicata fase d'insediamento del nuovo Parlamento con conseguenti problematiche determinate dalla formazione di un rinnovato Esecutivo. E' questo, dunque, il "contesto" in cui si pongono anche le misure promozionali del "Pacchetto sport" che includono lo sport bonus, un credito d'imposta per supportare la riqualificazione dell'impiantistica sportiva pubblica anche se gestita da concessionari. I profili d'interesse sul "contributo" sono molteplici e, tra questi,il suo stretto collegamento con obiettivi più ampi indirizzati ad implementare maggiormente i luoghi destinati alla pratica delle attività sportive; la sua alternatività rispetto ad altri interventi ascrivibili alla spesa pubblica diretta; la sua natura extrafiscale;la sua operatività che si manifesta solo nel momento solutorio attraverso la compensazione dell'IRAP e IRES; l'attività sostitutiva delle eroganti liberalità pecuniarie per un fine incentivante cui consegue a loro una parziale rinunzia della pretesa impositiva; il carattere peculiare del "mecenatismo" da cui si distingue la sponsorizzazione con differenti richiami normativi tributari.

1. Introduzione: le misure fiscali del "Pacchetto sport"

La legge contenente il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario in corso e il bilancio pluriennale sino al 2020hadispostoa favore di tutte le imprese che effettueranno nel corso di quest'anno erogazioni liberali in denaro fino a 40 mila euro indirizzate ad interventi di restauro/ristrutturazione d'impianti sportivi pubblici, ancorchè affidati in gestione a concessionari privati[1],un regime fiscale agevolato sotto forma di credito d'imposta d'importo pari al 50 per cento della liberalità effettuata, divisibile in tre quote annuali di pari importo.

Il contributo,utilizzabile in compensazione[2], potrà essere richiesto dalle beneficiarie nel limite del tre per mille dei ricavi annui, non concorrerà a formare la base imponibile ai fini dell'IRES e dell'IRAP (co. 363-366)e presenta, ferme specifiche caratterizzazioni, aspetti che lo avvicinano all'*art bonus*, introdotto nel nostro ordinamento sin dal 2014 con il d.l. n. 83 (art. 1, co. 318) per incentivare il mecenatismo culturale.

Nell'attesa delle disposizioni attuative per poter concretamente usufruire di questa fattispecie di risparmio fiscale, da individuare con dedicato D.P.C.M. di concerto con il M.E.F., il così definito *sport bonus* dalla relazione illustrativa alla l. n. 205/2017[3],suscita prime considerazioni per molteplici ragioni: lo stretto collegamento con obiettivi più ampi indirizzati ad implementare maggiormente i luoghi destinati alla pratica di una o più attività sportive nella competenza regionale quanto alla disciplina delle modalità di affidamento ai comuni; l'alternatività rispetto ad altri interventi ascrivibili alla spesa pubblica diretta; la natura extrafiscale della "sovvenzione" attribuita agli individuati contribuenti che interviene solo nel momento solutorio quando il debito tributario potrà essere compensato con loro crediti;l'attività sostitutiva delle eroganti le liberalità per un fine incentivante cui consegue loro una parziale rinunzia della pretesa impositiva; il carattere peculiare del "mecenatismo" da cui si distingue la sponsorizzazione con riverberi di carattere tributario.

Sullo sfondo vi è,poi, il delicato tema delle agevolazioni fiscali[4]con tutte le difficoltà interpreta-

*Ricercatrice di diritto tributario, Università della Campania "Luigi Vanvitelli". Il presente lavoro è stato sottoposto a referaggio secondo la *double blind peer review*.

[1] Il bene "impianto sportivo" rientra nell'ultimo capoverso dell'art. 826 cod. civ. riferito ai beni di proprietà dei comuni destinati ad un "pubblico servizio" e, dunque, assoggettati al regime dei beni patrimoniali indisponibili che ex art. 828 cod. civ. non possono essere sottratti alla loro destinazione. Su di essi vi è, dunque, un vincolo funzionale in ragione della vocazione all'impiego a favore della collettività per attività d'interesse generale la cui gestione può avvenire in forma diretta o mediante affidamento a terzi. Peraltro, quando privi di rilevanza economica per la relativa gestione occorre far riferimento alla categoria "appalti di servizi" con aggiudicazione in base alle previsioni contenute nel Codice per gli appalti di servizi sociali (Titolo VI, sez. IV). L'art. 90, l. n. 289/2002, co. 25, dispone, inoltre, che nei casi in cui l'e.t. non intenda gestire direttamente gli impianti, l'attribuzione dell'affidamento è dato in via preferenziale alle associazione e alle società sportive dilettantistiche, agli Enti di promozione sportiva, alle Discipline sportive associate e alle Federazioni sportive nazionali sulla base di convenzioni che ne stabiliscono i relativi criteri d'uso previa determinazione di criteri generali ed obiettivi per individuare gli affidatari. Cfr. da ultimo la delibera ANAC n. 1300 del 14 dicembre 2016.

[2] Ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997 che ha regolato per la prima volta l'istituto in sede tributaria - con distinzione rispetto a quella operante in sede civilistica mancando il requisito della "reciprocità" per evitare l'incremento degli adempimenti dei contribuenti ai fini della semplificazione del rapporto tributario. La compensazione tra posizioni debitorie/creditorie tra contribuenti/fisco può effettuarsi solo per imposte/contributi tassativamente elencati e, inoltre, i crediti utilizzati devono emergere dalla dichiarazione, operando solo con l'uso del modello F24.

[3] A.S. n. 2960, I, 27.

[4]Tra i tanti autorevoli Autori che sono intervenuti sul tema cfr. N. D'AMATI,*Agevolazioni ed esenzioni tributarie,* in *N.D.I.*, app., I, 1980, 153 ss.; S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie,* in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, nonché Id.,*Le agevolazioni fiscali*, in A. Amatucci, a cura di, *Trattato di diritto*

tive che pone e traducibili, in primissima approssimazione,come ogni deroga favorevole ai contribuenti rispetto ai princìpi di determinazione ed applicazione dei tributi con utilizzazioni usuali proprio attraverso l'istituto del credito d'imposta che ricorre, appunto, a «percorsi extrafiscali»con ingresso nel circuito tributario«solo al momento del versamento, elidendo in tutto o in parte il relativo obbligo»[5].

Della misura incentivante e delle connesse questioni si tratterà più avanti.

Ciò che s'intende segnalare in queste note introduttive,piuttosto, è che l'ultima manovra economico-finanziaria nel suo unico articolo interviene più volte a favore del settore sportivo(anche) dal punto di vista fiscale ricevendo alcune risposte le molte istanze rivolte al legislatore nell'ottica più ampia del riconoscimento espresso della sua"funzione sociale", sollecitata peraltro da tempo a livello europeo.

Più in dettaglio, l'esordio in legge di bilancio per l'ambitosi rinviene con la modifica dell'art. 22 del d.l. n. 9/2008[6]in materia di **d**isciplina delle titolarità e commercializzazione dei diritti audiovisivi e relativa ripartizione delle risorse (co. 352). Alla norma, infatti,è stato aggiunto il co. 3-*bis*per promuovere, anche in tal caso,l'ammodernamento d'impianti di cui siano proprietario abbiano la concessione amministrativa precisamente le società di calcio delle Serie inferiori beneficiarie della "mutualità". Queste, infatti,qualora utilizzeranno le risorse derivanti dalla commercializzazione dei diritti *de quibus* della Lega di Serie A entro il terzo periodo d'imposta successivo all'attribuzione per l'individuata finalità godranno (anche in tal caso) di un *tax credit* (ma) pari al 12 per cento delle somme a tanto destinate e sino a un massimo di 25 mila euro.

Le modalità di attuazione del *bonus stadi* saranno individuate, così come per lo *sport bonus*, in un prossimo D.P.C.M., di concerto con il M.E.F., sottoposto all'inderogabile condizione dell'osservanza del reg. della Commissione n. 1407/2013 relativo agli artt.107-108 TFUE sugli aiuti *de minimis*[7], per produrre l'effetto incentivante d'incrementare le quote riservate al costo di ammodernamento degli stadi- componenti negative del reddito d'impresa -attraverso

tributario, Padova, 1994, I, 401 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali* (*diritto tributario*), in *Enc. Dir.*, agg. V, 2002, 48 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali* in *Diz. dir. pubbl.*,I, 2006, 175 ss.; A. PACE,,*Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino 2012.

[5] Così A. GUIDARA, *Agevolazioni fiscali*, in *Enc. Giur. Treccani on-line*, Roma 2013.

[6]L'art. 22, nel testo novellato nel 2016, prevedeva che l'organizzatore di queste competizioni facenti capo alla Lega di serie A destinasse una quota del 10 per cento delle risorse economico-finanziarie derivanti dai contratti stipulati per la commercializzazione dei detti diritti solo per lo sviluppo dei settori giovanili, la formazione e l'utilizzo dei calciatori convocabili nelle squadre nazionali, il sostegno degli investimenti per gli impianti sportivi, lo sviluppo dei Centri federali territoriali e delle attività della F.I.G.C. (co. 1). I fondi rivistati (v. nota 8) andranno ripartiti in tal modo: il 6 per cento alla Lega di serie B; il 2 alla Lega Pro, l'1 alla L.N.D. e alla stessa F.I.G.C. con il compito per quest'ultima di presentare al Presidente del Consiglio dei ministri (ovvero al Sottosegretario di Stato alla Presidenza del Consiglio con delega allo sport), entro il 31 gennaio di ogni anno, una relazione sull'attività svolta nell'anno sportivo precedente (co. 3). Per approfondimenti si rinvia a SENATO DELLA REPUBBLICA, Servizio Studi, *Dossier A.S. 2595* - "Disposizioni in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili - d.l. n. 193/2016", nonché CAMERA DEI DEPUTATI, Servizio Studi, *Dossier* A.C. *4303 sul d.l. n. 244/2016*.

[7]Gli articoli indicati, su cui ci soffermerà più avanti per i profili d'interesse, proibiscono aiuti di Stato che provochino o possano provocare distorsioni alla concorrenza. Per gli "accordi d'importanza minore" si considera che, pur se insoddisfacenti rispetto alle condizioni poste dall'art. 101, par. 3, TFUE, non vadano intesi quali "infrazioni" purché il relativo impatto risulti "appena percepibile" sul mercato. V., tra l'altro, Commissione europea, 2014/C-291/01. In dottrina per tutti M. INGROSSO, G. TESAURO, a cura di, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.

l'erosione della base imponibile per le imposte segnalate.

La previsione in esame prosegue dettando criteri rivisti per la distribuzione delle risorse ricavate dalla"commercializzazione" con riferimento al campionato di serie A attraverso la deduzione delle quote di cui all'art. 22 cit. e, pertanto, riscrivendo l'art. 26del d.l. cit.[8].

Per gli enti sportivi non professionistici il legislatore, invece, è intervenuto modificando l'**art. 90 della l. n. 289/2002** e, dunque, attribuendo loro l'opzione di svolgere le proprie attività anche con scopo di lucro. Le nuove società sportive dilettantistiche lucrative dovranno però assumere una delle "vesti" di cui al titolo V, libro quinto,cod. civ.(co. 353), e prevedere nel loro statuto,a pena di nullità,una serie di elementi[9](co. 354), ricorrendo i quali -se riconosciute dal CONI[10] - godranno della riduzione a metà dell'IRES sugli utili prodotti (aliquota al 12 per cento) nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regolamento UE cit. (co. 355)[11]. A tale previsione agevolativa vanno aggiunti anche gli ulteriori benefici fiscali introdotti dal recentissimo d.lgs. n.117/2017 riferibili anche alle SSDL quali "imprese sociali del terzo settore"(art. 4).Un ente appartenente a quest'ultimo ambito, difatti, può certamente svolgere attività "d'interesse generale"collegate ad attività sportive,a meno che non si costituisca *ab origine* come ASD.

In tale ultimo caso interverranno, diversamente, in specie:l'art. 67, co. 1, lett. m),TUIR, gli artt. 148, co. 3, ss. e 4, co. 4,d.P.R. n. 633/1972,l'art. 25, l. n. 133/1999, nonché le disposizioni di cui alla l. n. 398/1991; nel primo, l'art. 79 del d.lgs. cit. dispone, se compatibili,l'applicazione delle previsioni di cui ai Titoli X e II, rispettivamente del *Codice* e del TUIR.

Dunque, vi è la preclusione di applicare l'art. 148 cit., la disciplina ex l. n. 398 cit. con indicazione nelle disposizioni di coordinamento - art. 89, co.1, lett. c), *Codice*- oltre all'obbligo d'iscrizione al solo"Registro unico nazionale"; l'iscrizione anche al "Registro CONI"ricorrerà solo se s'intenda ottenere il"riconoscimento"per l'attività sportiva esercitata.

Riprendendo ancora la legge di bilancio, a conclusione dell'art. 2, co. 2, lett. d), d.lgs. n. 81/2015,

[8]Le modalità rinnovate di ripartizione dei proventi, finalizzate a ridurre i *gap* tra le squadre, sono: «*a) una quota del 50 per cento in parti uguali tra tutti i soggetti partecipanti al Campionato di serie A; b) una quota del 30 per cento sulla base dei risultati sportivi conseguiti; c) una quota del 20 per cento sulla base del radicamento sociale*». La quota di cui alla lett. b)è determinata nella misura: del 15 per cento in base a classifica e punti dell'ultimo campionato; del 10 rispetto ai risultati degli ultimi cinque campionati; del 5 sulla base dei risultati conseguiti a livello internazionale e nazionale a far data dalla s.s. 1946/'47. La quota di cui lett. c), infine, è determinata in relazione al "pubblico" di ogni squadra considerando il numero degli spettatori paganti che assistano "dal vivo" agli incontri "in casa" disputati negli ultimi tre campionati e, in subordine, dell'*audience* televisiva.

[9] Più dettagliatamente, lo statuto deve contenere: la dicitura «società sportiva dilettantistica lucrativa» nella denominazione o ragione sociale; l'indicazione di svolgere e organizzare attività sportive dilettantistiche nell'oggetto o nello scopo sociale; il divieto per gli amministratori di ricoprire la stessa carica in altre S.S.D. oppure A.S.D. affiliate alla stessa federazione sportiva o disciplina associata, ovvero riconosciute da un ente di promozione sportiva nell'ambito della medesima disciplina. Vi è, inoltre, l'obbligo per le strutture sportive, quando aperte al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo, di far presenziare un direttore tecnico in possesso di specifici titoli di studio.

[10]Con delibera del 18 luglio 2017 il Consiglio nazionale del CONI ha previsto nuove disposizioni per il funzionamento del registro delle A.S.D. e S.S.D. volte a semplificarne la fase d'iscrizione direttamente effettuabile dagli organismi affiliati che possono direttamente dimostrare in sede di controllo (pure) dell'Agenzia dell'Entrare l'effettiva natura dell'attività svolta.

[11]L'agevolazione fiscale, in ogni caso, è inferiore rispetto a quelle previste per gli enti sportivi dilettantistici, ovvero l'"abbattimento" del 50 per cento dell'imponibile ai fini IRES sino a 200 mila euro, su base triennale, e riduzione dell'IVA al 10 per cento. V. art. 90, l. n. 289/2000.

vi è l'aggiunta dell'espressione «nonché delle società sportive dilettantistiche lucrative» (co. 356)[12], oltre all'inserimento nella tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 cit., del n. 123-quaterper i servizi di carattere sportivo resi dalle neo società riconosciute dal CONI «nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società» (co. 357). Sicché,per tali servizi l'aliquota IVA sarà al 10 per cento con preclusione di determinazione forfetaria(art. 74, co. 6, d.P.R. n. 633/'72)[13]prevista al contrario per gli enti non professionistici in regime ex l. n. 398 cit.

Questa disciplina potrebbe tuttavia porre complicanze in sede applicativa in carenza di precisa indicazione di cosa debba intendersi per "servizi sportivi", oltre che,più in generale, per il contrasto che sembra manifestare rispetto alle finalità generali enunciate giusta l'inapplicabilità alle attività praticate in impianti *esterni* da sottoporre diversamente ad aliquota IVA ordinaria.

Quanto ai contratti di co.co.co. la l. n. 205 ne dispone l'ampliamento alle prestazioni di cui all'art. 2, co. 2, lett. d), d.lgs. n. 81/2015[14],individuate dal CONI[15] (co. 358) ed i relativi compensi, se corrisposti da ASD e SSD, rientreranno tutti nella categoria dei "redditi diversi" ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. m), TUIR; se, invece, i contratti saranno stipulati dalle SSDL i predetti rientreranno nella categoria dei "redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente"ex art. 50 TUIR (co. 359)[16]. Ancora, il limite che non concorre a formare il reddito imponibile complessivo annuo degli sportivi dilettanti derivante dall'esercizio diretto delle loro prestazioni, quando trattasi di compensi erogati dal CONI, dalle FSN, dall'UNIRE, dagli EPS e da ogni altro organismo con le stesse finalità,purché"riconosciuto", è stato elevato a 10 mila euro(co. 367)rispetto alla precedente soglia di 7.500 euro[17]. Per questa categoria di contribuenti vi sarà conseguentemente l'esenzione da IRPEF(e da obbligo dichiarativo)sino alla rinnovata cifra non concorrendo alla determinazione del reddito[18].

[12]La norma del d.lgs. dispone al co. 1 l'inclusione dal 1° gennaio 2016 nella disciplina del rapporto di lavoro subordinato dei rapporti di collaborazione che si concretino in prestazioni di lavoro personali e continuative con modalità d'esecuzione organizzate dal committente riguardo anche ai tempi e al luogo di lavoro, escludendo l'applicazione, nel co. 2, alle collaborazioni rese a fini istituzionali in favore di ASD e SSD affiliate alle FSN, alle DSA e agli EPS riconosciuti ex art. 90, l. n. 28/2002.

[13]Sulla base del quale l'IVA si applica con una detrazione pari al 50 per cento (art. 19, d.P.R. n. 633/1972) a titolo di riduzione forfetaria per il versamento all'Erario.

[14] Il decreto reca la disciplina organica dei contratti di lavoro con revisione della normativa in tema di mansioni a norma dell'art. 1, co. 7, l. n, 183/2014.

[15]Ai sensi dell'art. 5, co. 2, lett. a), d.lgs. n. 242/1999.

[16]Ai fini assicurativi, peraltro, i collaboratori andranno iscritti per invalidità, vecchiaia e superstiti al "Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo" dell'INPS (co. 360), riconoscendosi a coloro che svolgono un'attività sportiva non professionistica un'effettiva tutela previdenziale. La norma prosegue precisando sia che nel corso del primo quinquennio dalla data di entrata in vigore della legge la contribuzione è dovuta nei limiti del 50 per cento del compenso sborsato ai collaboratori con riduzione in misura equivalente dell'imponibile pensionistico sia che nei loro confronti non operano forme di assicurazione diverse dalle espressamente indicate.

[17]Con modifica, pertanto, dell'art. 69, co. 2, TUIR e sostituzione - lett. a), co. 11 - per ragioni coordinamento con la novellata numerazione. La norma stabiliva che indennità, rimborsi forfettari, premi e compensi erogati per attività sportive dilettantistiche (e musicali) - art. 67 cit., "redditi diversi" - non concorrevano a formare il reddito dei prestatori per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta ai suddetti 7,500 euro. Inoltre, per tali indennità la parte eccedente la franchigia (ora rivista) è assoggettata a una ritenuta a titolo d'imposta pari all'aliquota del primo scaglione (23 per cento), fino a 28.158 euro, mentre per la parte eccedente a una ritenuta a titolo d'acconto pari alla stessa aliquota per essere sottoposta a IRPEF in sede dichiarativa. Per alcune osservazioni si consenta il rinvio a L. LETIZIA, *Il reddito sportivo dell'atleta professionista: disciplina fiscale*, in *Amministrativ@mente*, 13-15/2015.

[18]**Il co. successivo (361) si occupa della concessione d'impianti sportivi pubblici** o di palestre scolastiche

La legge di bilancio amplia anche l'ambito applicativo delle attività lavorative occasionali ricomprendendo in esse quelle svolte dagli *stewards* preposti alla sicurezza negli impianti sportivi perle s.p.a. e le s.r.l. ex art. 10, l. n. 91 cit.[19]. I relativi compensi, entro una prefissata soglia, saranno parimenti esenti dalla suddetta imposta. Più precisamente, allorquando essi non oltrepassino l'importo complessivo annuale di 5 mila euro calcolati al netto dei contributi previdenziali, premi assicurativi e costi di gestione. L'intervento, operato sul *corpus* dell'art. 54-*bis*) del d.l. n. 50 conv., con modif., nella l. n. 96/2017, è stato realizzato aggiungendovi la lett. c-*bis*)[20].

Oltre a quanto sinora detto, presso il CONI è stato nuovamente istituito il Registro nazionale degli agenti sportivi sebbene non più limitato allo sport del calcio. All'iscrizione, infatti, attraverso il versamento di un'imposta di bollo annuale di 250 euro,sono tenuti tutti coloro che in forza di un incarico scritto mettono in relazione soggetti operanti in una delle discipline "riconosciute" per concludere contratti aventi a oggetto prestazioni sportive, trasferimenti o tesseramenti presso una Federazione non dilettantistica(co. 373)[21].

2. Le spese fiscali

Le *tax expenditures* per l'OCSE, nel tentativo d'individuarle, quantificarle e contabilizzare nei bilanci pubblici per edificare generali modelli di riferimento internazionale, sono tutti i trasferimenti di risorse riduttive di obblighi fiscali che, quando realizzati correlativamente all'acquisto di beni,ricevono il termine specifico di *sussidi*[22].

riguardo all'attribuzione che deve esser data in via preferenziale alle SSD e alle ASD, quale ulteriore tassello del tradizionale rapporto privilegiato tra enti senza scopo di lucro e ambito locale; il **"Fondo sport e periferie" destinato all'impiantistica di base,** istituito nel 2015 con il d.l. n. 185, riceve invece natura strutturale con una dotazione annuale aggiuntiva di 10 mln di euro (co. 362).

[19] Di cui al decreto del Ministro dell'Interno dell'8 agosto 2007.

[20]E' stata inserita, inoltre, la lett. b-*bis*), inclusiva delle SSDL, oltre all'indicazione per quest'ultime di utilizzare per le prestazioni indicate nel testo il "Libretto Famiglia" (co. 368). Ad ulteriore potenziamento dello svolgimento delle attività dell'ambito è stato istituito, poi, presso l' "Ufficio della Sport" il "Fondo unico" con significative dotazioni di risorse quantificate per quest'anno in 12 mln di euro per finanziare «progetti collegati all'avvio alla pratica sportiva delle persone disabili con l'uso di ausili» e dei minori, anche di Paesi terzi, non in regola con le norme d'ingresso e soggiorno, sempre che iscritti da almeno un anno al nostro ordinamento scolastico, attraverso il tesseramento presso società o associazioni affiliate alle FN, alle DSA o agli EPS , pure paralimpici, oltre che per sostenere eventi non solo calcistici di rilevanza internazionale, la maternità delle atlete non professioniste e, più ampiamente, per lo sport femminile (co. 369). Quanto all'importo del contributo straordinario già attribuito al CONI con destinazione a favore dello sport sociale e giovanile residuato dal 1° gennaio in corso (art. 145, co. 13, "L.F. 2001") si dovrà impiegare per gli stessi fini nel limite di 1 mln di euro annui (co. 370). Per la WADA, invece, è stata autorizzata una spesa aggiuntiva di 1,2 mln di euro per 2018 e, a decorrere dal prossimo, di 850,00 mila euro (co. 371). A supporto della promozione e dell'esercizio della pratica sportiva per il recupero dell'integrità psicofisica e del reinserimento sociale delle persone con disabilità da lavoro, l'INAIL dovrà a sua volta trasferire al CIP, in due rate annuali, 3 mln di euro affinché possano realizzarsi le attività programmate nei piani quadriennali predisposti dal primo. Tali risorse non comporteranno nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica poiché già strutturalmente destinate dal bilancio dell'Istituto per remunerare attività e servizi su basi convenzionali (co. 372).

[21] Il professionismo sportivo riceve ulteriore "specificità" attraverso una dedicata protezione previdenziale operata attraverso alcune modifiche al d.lgs. n. 166/1997. Per cui, gli atleti potranno godere di un'uscita anticipata dal lavoro, quantificata in cinque anni, "coperta" con l'innalzamento del contributo di solidarietà da parte di coloro che, nell'ambito, ricevono le retribuzioni più elevate (co. 374). Infine, per assicurare la realizzazione delle "Universiadi 2019" a Napoli è stata prevista la nomina di un Commissario straordinario, di recente avvenuta, con funzioni di "stazione appaltante" (co. 379) e il compito di provvedere all'attuazione del piano degli interventi necessari (co. 375; 377; 378), da sottoporre a una conferenza di servizi degli enti interessati cui comunicare sue modifiche/integrazioni (co. 376).

[22] OECD, *Journal on Budgeting* , IV,1, Paris, 2004, 130; prima, 2002,12.

Per ogni ipotesi trattasi di "abbattimenti" d'imposta a favore di specifiche categorie di contribuenti e/o settori di attività, produttivi di effetti sulle uscite dei saldi dei bilanci pubblici assimilabili ad aumenti della spesa indiretta in ragione della riduzione di gettito. Finalizzate al perseguimento di specifici obiettivi delle politiche pubbliche[23], rappresentano un tipico strumento di politica fiscale per la loro spendibilità politico-elettorale e risultano "amministrabili" più agevolmente rispetto ad equivalenti programmi di spesa per il loro automatismo (che vi è quasi sempre) una volta introdotte nell'ordinamento[24].
L'Organizzazione,inoltre, sin dal lontano 1984[25]ha operato una classificazione delle "erosioni" fiscali suddividendole in cinque categorie per poi integrarle con una sesta dal 1996[26].Queste sono: le *exemptions*, ossia le parti delle base imponibile teorica escluse oggettivamente o soggettivamente dal processo impositivo; le *allowances*, ovvero gli importi da sottrarre alla base imponibile teorica per ottenere quella effettiva; le *rate relief*, cioè le riduzioni di aliquota applicate alla base imponibile effettiva; i *credits*, tra cui rientrano quelli d'imposta (nonchè le detrazioni), in altre parole gli importi sottratti all'imposta lorda calcolata applicando le aliquote alla base imponibile effettiva; le *tax deferral*, vale a dire le imposte il cui assolvimento è rinviato ad un periodo successivo, .
La necessità di un (eventuale) recupero del "non riscosso"determina, in ogni caso,esiti molteplici e tra questi quelli collegati ai vincoli di bilancio con conseguenze sui sistemi fiscali e sull'allocazione delle risorse qualora le *policy* che prevedano "uscite" di tal genere non vengano configurate entro "tetti"di spesa predefiniti.
Dall'anzidetta rappresentazione, dunque, non ogni tipo di trattamento "di favore" in materia fiscale derivante da disposizioni normative - crediti d'imposta, esenzioni, esclusioni, riduzioni, detrazioni, regimi sostitutivi, dilazioni di pagamento – può essere *sic et simpliciter* accomunato; per lo "sviamento"dal modello di tassazione proprio di uno Stato occorre aver riguardo ai fini che con ciascuna misuralo stesso si propone di realizzare.
Non è questa la sede per analizzare le complesse articolazioni con cui possono manifestarsi le diverse tipologie di spese fiscali che ricadono in quell'area dell'universo giuridico che si suole chiamare diritto premiale e/o promozionale[27], tema che ha tanto impegnato la dottrina tributaria più accorta,ma si concorda con l'interpretazione che ritiene opportuno, tra le varie angolazioni per identificarne le manifestazioni,l'adozione di un criterio, comunque relativo, *funzionale*, vale a dire prendendo a riferimento le disposizioni che le prevedono[28].
In questa prospettiva, se le agevolazioni incidono sulle caratteristiche strutturali di un tributo, operano cioè internamente ad esso, trattasi di "agevolazioni fiscali proprie";se, invece,si registrano deviazioni normative dal "modello" tipico di riferimento, svolgono le funzioni sostitutive di sovvenzioni pubbliche e possono essere definite"improprie" con tradizionale espressione attraverso erogazioni pecuniarie, circoscritte in appositi stanziamenti di bilancio diretti,finalizzate anche a coprire"costi"dell'attività d'impresa rientrando in tal caso, insieme ai contributi in conto capitale ed in conto interessi, negli "ausili finanziari pubblici" a sostegno di specifici settori pro-

[23] ID., *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris 2010(a), 39.
[24] Cfr. MEF, Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, *Relazione finale*, Roma, 22 novembre 2011.
[25]OECD, *Tax Expenditures. A Review of the Issues and Country Practices*, Paris 1984.
[26]ID., *Tax Expenditures. Recent Experiences*, Paris 1996.
[27] G. FALSITTA, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura diL. Perrone, C. Berliri, Napoli 2006, 58.
[28]S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit.,401 ss.

duttivi per lo sviluppo in funzione promozionale della loro competitività[29].

Attraverso il detto metodo, definito in sede OCSE del *benchmark legale*[30], è possibile compiere una valutazione sulle spese fiscali fondata sull'esame sistematico di un tributo sin dalle norme che lo istituiscono tenendo conto anche del motivo giustificante l'introduzione in un ordinamento,oltre che della sua portata dimensionale sotto il profilo delle implicazioni finanziarie in termini di gettito e del numero dei destinatari, riverberando sui canoni fondamentali che incidono, immediatamente o meno, sulla disciplina e/o sull'applicazione dei tributi[31].

Per le "spese mediante imposta"assumono a tal proposito rilevanza fondamentale diversi princìpi primari quali quello di uguaglianza - art. 3 Cost. - nel senso di coerenza e ragionevolezza dei diversi interventi pubblici e quello della riserva di legge - *art*. 23 Cost. - che, pur attenendo alle prestazioni patrimoniali imposte, assorbe le agevolazioni tributarie ogni qualvolta esse deroghino alla disciplina ordinaria con effetti sulle caratteristiche delle prestazioni in materia oggetto di riserva, ovvero quelle riverberantesi sull'*an* e sul *quantum debeatur* riguardando la loro doverosità ed entità; inoltre,spettano *ex lege* o, tutt'al più, sono attribuite dall'amministrazione nello svolgimento di proprie potestà vincolate[32].

Si manifesta, inoltre, il principio della capacità contributiva - art. 53, co. 1, Cost. - seppur con un"valore" sfumato se l'esito di un tributo è essenzialmente extrafiscale risultando primaria la valutazione degli altri canoni che regolano l'intervento statale in economia. Rileva, ancora,l'art. 81 Cost. novellato secondo cui lo Stato deve assicurare il principio del "pareggio" di bilancio, condizionato dall'andamento dei cicli economici, nel rapporto entrate/spese con limitazioni stringenti poste all'indebitamento. Da qui, i finanziamenti pubblici sostituiti dagli abbattimenti del carico fiscale rappresentano "spese" nella misura in cui richiedano, in ossequio all'equilibrio, l'acquisizione in entrata di risorse compensative.

A livello UE, infine, occorre tener conto dei princìpi di cui agli artt.107-109 TFUE in quanto limitanti le diverse modalità di contribuzione diretta oppure indiretta per salvaguardare la concorrenza nel mercato unico allorquando incidano sugli scambi tra Stati membri favorendo talune «imprese o produzioni», con eccezioni (co. 2, art. 107 cit.) per interventi di«carattere sociale» ammessi nei confronti di singoli consumatori purché«accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti» o destinati a porre rimedio a «danni arrecati dalle calamità naturali» o

[29] La caratteristica di queste erogazioni è «*un preciso presupposto economico di riferimento*». In tal senso M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, Milano 1986.

[30]Per definire il "modello" di tassazione degli Stati, l'OCSE ha individuato tre approcci metodologici: "normativo", "concettuale" e del "sussidio di spesa". Nel primo si adotta il *normal tax system* basato su un concetto teorico di reddito, consumo o valore aggiunto, "adattato" per tener conto di dati limitati e/o problemi tecnici d'implementazione rispetto a un modello teorico "puro". Nel secondo si utilizza come *benchmark* di riferimento il sistema fiscale di uno Stato e si considerano come "spese fiscali" le misure che dallo stesso si discostino per conseguire specifici obiettivi di *policy*. Con l'ultimo, infine, s'identificano quali misure in commento solo quelle equivalenti ad un sussidio pubblico chiaramente erogato come "spesa". Come riportato nel 2016 dal nostro "Primo Rapporto annuale sulle spese fiscali" emerge che l'Organizzazione ha stabilito di allinearsi alla scelta di quei Paesi che cercano di attuare il metodo del *benchmark legale*: il sistema tributario di riferimento è identificato in quello vigente (c.d. *current tax law*). V. SENATO DELLA REPUBBLICA,*Le spese fiscali in Italia. Il Rapporto annuale 2016*, settembre 2017, 8-9; MEF, *Nota di aggiornamento al DEF 2017*, *Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali* (all.).

[31] Cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, V ed., Torino, 2016, 24. In tema, altresì,F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria*: *il caso italiano*, in *Rass. trib.*,4/2012, 1 ss. Con riferimento specifico all'individuazione e alla quantificazione delle spese fiscali degli enti locali v. M. AULENTA, *Tax expenditures negli enti territoriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, LXXIV, I, 4/2015, 554 ss.

[32] In tal senso A. GUIDARA, *Agevolazioni fiscali*, cit.

da «altri eventi eccezionali», oppure considerati compatibili. Queste ultime ipotesi (co. 3) ricorrono rispetto a fattispecie indirizzate a «favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso» oppure si abbia «una grave forma di sottoccupazione», per promuovere «la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo, rimediare «a un grave turbamento dell'economia di uno S.M.», «agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche»,«promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio». A tutte queste categorie si aggiungono ulteriori determinate dal Consiglio UE con propria decisione e su proposta della Commissione che, per quanto riguarda le infrastrutture sportive, si è da tempo mostrato particolarmente favorevole dispensando dall'obbligo di preventiva notifica per gli aiuti "orizzontali" ovverosia di "portata generale" alla luce della crescente rilevanza della promozione di aspetti inerenti all'ambito tenendo conto della sua "specificità", delle sue strutture fondate anche sul volontariato e della sua funzione sociale ed educativa (art. 165 TFUE). Del resto, sin dal "Libro bianco dello Sport" del 2007, la Commissione ha espressamente riconosciuto l'importanza di "aiuti pubblici" allo sport di base favorendone il "sostegno" quando fornito in conformità al diritto sovranazionale[33].

Il ricorso eccessivo a tali"strumenti"può,però,ostacolare la *fiscal transparency* e,per tale ragione, il FMI[34] ha raccomandando agli Stati d'integrare i documenti di bilancio annuali con l'indicazione delle misure agevolative previste precisandone finalità, durata e beneficiari corredata dalla stima (approssimativa) del loro impatto economico-finanziario anche per verificarne l'efficacia ex post[35].

Il Consiglio europeo, a sua volta,nell'ambito della strategia "Europa 2020" tra gli"Orientamenti di massima per le politiche economiche"[36] ha rimarcato come l'efficienza di un sistema tributario rispetto ad esenzioni e regimi preferenziali sia da verificare osservandone la portata e l'efficienza, (ri)nvitando il nostro legislatore a ridurne l'uso e la generosità[37], oltre a segnalare la necessità di procedere alla loro revisione annuale che, avviata dal 2016, prevede una nuova procedura di moni-

[33] Invero, l'art. 55 del reg. n. 651/2014 ha individuato stringenti condizioni affinché gli aiuti concessi alle infrastrutture sportive possano ritenersi "compatibili" e vi sia l'esenzione dall'obbligo di notifica: l'utilizzo non va riservato ad un unico sportivo professionista; il tempo di utilizzo da parte di altri sportivi, professionisti o non, deve rappresentare annualmente almeno il 20 per cento del tempo complessivo; quando l'infrastruttura è utilizzata contemporaneamente da vari utenti si devono calcolate le frazioni corrispondenti di tempo di utilizzo; l'accesso deve essere aperto a più utenti e concesso in modo trasparente e non discriminatorio. Analoga *disclosure* è richiesta con riferimento alla concessione o altro atto di conferimento a favore di un terzo per la costruzione, l'ammodernamento e/o la gestione dell'infrastruttura sportiva. Così A. URICCHIO, *La fiscalità degli impianti sportivi*, in *Riv. internaz. diritto ed etica dello sport*, 3-4-5/2016, 47.

[34] Il FMI nel *Manual on Fiscal Transparency*, Washington DC, 2007, 7, ha definito le *tax expenditures* quali entrate a cui uno Stato rinuncia in virtù di disposizioni fiscali emanate in luogo di espliciti programmi di spesa. V. anche la Direttiva 2011/85/UE del Consiglio del 9 novembre 2011 relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri che, nel capo VI - "Trasparenza delle finanze dell'Amministrazione pubblica e ambito di applicazione completo dei quadri di bilancio" - all'art. 14, co. 2, prescrive di pubblicare informazioni dettagliate dell'impatto sulle entrate del minore gettito dovuto alle spese fiscalmente detraibili.

[35]FMI, *Manual on Fiscal Transparency*, Washington DC, 2014, 64 - 65.

[36]V. "Orientamento 4" - *Migliorare la sostenibilità delle finanze pubbliche e la loro capacità di creare un ambiente favorevole alla crescita*" e la raccomandazione del Consiglio (UE) 2015/1184 del 15 luglio 2015. In argomento cfr. L. LETIZIA, *Profili evolutivi della politica fiscale a livello europeo: regole e discrezionalità*, in L. Di Renzo, R. Perrone Capano, a cura di, *Diritto della finanzi pubblica europea*, Napoli 2008, 252 ss.

[37] Consiglio europeo, raccomandazione del 12 luglio 2016 sul PNR italiano.

toraggio caratterizzata dalla ciclicità e da un più stringente legame con il processo di bilancio[38].
Restano, ciononostante,aperte questioni complesse in quanto la materia delle agevolazioni coinvolge aspetti che, come accennato,involgono scelte non solo di politica tributaria ma, più ampiamente, gli indirizzi di politica generale delle finanze pubbliche.
Quel che è certo però è che il credito d'imposta oggetto di queste note riguarderà una fattispecie che ha indotto il legislatore in ragione della perdurante carenza di *budget* ad accollare alcuni oneri (*rectius*: le spese di ristrutturazione d'impianti sportivi pubblici) su specifici contribuenti (*rectius*: tutte le imprese che effettueranno nel corso di quest'anno erogazioni liberali in denaro indirizzate a interventi di restauro/ristrutturazione dei detti impianti, ancorché affidati in gestione a concessionari privati)a cui sarà riconosciuto quale misura compensativa, appunto,lo *sport bonus* attraverso la deducibilità parziale dal loro reddito della somma di danaro sborsata a titolo di liberalità per il detto fine. Il "vantaggio", tuttavia, potrà essere conseguito anche dai gestori di impianti interessati alla misura qualificabili "enti a rilevanza economica"e, pertanto, in grado di sostenere autonomamente le spese di ammodernamento delle strutture sportive ricavando redditi dall'attività svolta. Ciò che tuttavia sembra preminente nella visione del legislatore è che con il *bonus* si riusciranno a soddisfare contemporaneamente due preminenti esigenze: la considerazione maggiore della "funzione sociale"delle attività rivolte allo sport e il riconoscimento di un ulteriore "strumento" per il rilancio del settore edile.
Qualche veloce osservazione va poi fatta rispetto al carattere distintivo delle elargizioni liberali rispetto alle sponsorizzazioni il cui elemento tipico è individuabile allorquando ricorra un preciso obbligo giuridico gravante in capo allo sponsorizzato per la promozione del nome, dell'immagine, del marchio, dell'attività, dei prodotti dell'erogante quale controprestazione del finanziamento ricevuto. Qualora, invece, l'erogazione sia sorretta da spirito di liberalità o abbia, comunque, carattere di gratuità ancorché eventualmente corrisponda ad un interesse di rilevanza patrimoniale dell'erogante ma non sia accompagnata da alcun obbligo a carico dello *sponsee*, si è di fronte al "mecenatismo" sebbene il soggetto finanziatore benefici pur sempre di un ritorno d'immagine per effetto del comportamento dello sponsorizzato. Usualmente, l'elargizione liberale è un atto posto in essere dalle persone fisiche e giuridiche senza fini di lucro ma non sussiste alcuna preclusione per le imprese a cui l'A.F. rivolgerà particolare attenzione per la verifica della configurazione della sponsorizzazione

[38] Invero, sin dagli anni '60 del Novecento la Commissione per l'attuazione della riforma tributaria auspicò di provvedere alla revisione delle agevolazioni fiscali e con la l.d. di riforma tributaria del 1971 si previde che un ddl avrebbe dovuto trasformarle in buoni o crediti d'imposta di "equivalente" peso, raggruppando le rimanenti in un t.u. Le molte difficoltà nell'individuare un criterio di "equivalenza" aggiunte a quelle di censire le agevolazioni da eliminare poiché non più rispondenti alle finalità originarie, impedirono il compimento del proposito e, solo nel 1990, con la l. n. 408, modificata nel 1993 dalla l. n. 413, si stabilì un censimento in vista dell'effettivo riordino. Bisogna attendere il 2011 per il "Rapporto Ceriani" per un significativo tentativo di ricognizione e valutazione delle misure riconducibili all'area dell'erosione fiscale quali «tutti gli scostamenti previsti dalla normativa (inclusi i regimi sostitutivi di favore) rispetto al principio generale dell'imposizione fiscale, che in qualche modo trascende rispetto alla legislazione vigente». In ogni caso, dal 2009 con la l. n. 196 sono stati previsti, in sede di procedure di bilancio diversi documenti in cui indicare con informazioni più dettagliate le spese fiscali, ossia la nota di aggiornamento al DEF (art. 10-*bis*, co. 5-*bis*), la (ex) legge di stabilità (art. 11, co. 3-b) ed il bilancio di previsione (art. 21, co. 11-*bis*).

con connesse specifiche applicazioni della disciplina tributaria[39].

3. I crediti d'imposta

Dopo aver brevemente illustrato le diverse articolazioni delle spese fiscali si procede ora, altrettanto sinteticamente, ad individuarne una manifestazione sotto forma di credito d'imposta[40], la principale situazione soggettiva attiva del contribuente[41]a sua volta riferibile a variegate vicende che possono discendere - oltre che da situazioni d'indebito e restituzione - da meccanismi che assolvono l'attuazione di un tributo o anticipano la riscossione rispetto al verificarsi del presupposto impositivo sulle quali la legge tributaria produce l'effetto del sorgere di un debito dell'ente impositore[42].

L'istituto è suddistinguibile pertanto nel "credito d'imposta in senso stretto", con differente regolamentazione a seconda che derivi da riscossione anticipata, da IVA oppure da altre imposte[43], da "indebito sopravvenuto"e"da rimborso" d'ufficio oppure su istanza di parte[44].

Nel primo caso, si verte sull'effettuazione di versamenti superiori al presupposto d'imposta ove l'eccedenza si manifesta nel momento di determinazione del *quantum* dovuto dal contribuente cui consegue a suo favore un credito richiedibile a rimborso in dichiarazione, riportabile a nuovo oppure compensabile con altri debiti tributari.

Nella seconda ipotesi, interviene il meccanismo tipico dell'imposizione IVA con alternanza di situazioni di debito/credito (detrazione/rivalsa), emergendo quest'ultimo quale eccedenza in dichiarazione con riporto a nuovo, non senza contrasti interpretativi, in base alla disciplina generale.

L'ultima eventualità riguardai crediti d'imposta concessi dallo Stato quali "ausili finanziari"e, dunque, anche quello di cui al co. 363 della l. n. 205, che possono, a loro volta, essere scomputati dalle imposte dovute in compensazione (come previsto per lo *sport bonus*), riportati a nuovo e non sono richiedibili (quasi mai) a rimborso poiché tanto elimina o riequilibra gli effetti di una riscossione originariamente o per fatti sopravvenuti indebita ad opera del *solvens*[45].

Le diverse posizioni del contribuente/creditore vantate nei confronti del fisco ricevono classifica-

[39] Per approfondimenti cfr. F. PISTOLESI, *Profili fiscali delle sponsorizzazioni sportive*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2017, 391 ss.

[40] M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano 1984, 121, definisce l'istituto come «quel diritto di credito disposto a favore di un contribuente reso nelle forme e nelle procedure di diritto tributario per il conseguimento dei fini propri dello Stato di benessere collettivo ovvero per fini di reazione all'ingiustificato arricchimento del fisco».

[41] F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano 2012, 488.

[42] Tra le ipotesi di espressione del credito d'imposta si ricorda quello di cui alla l. n. 10/2011 che ha trasformato nell'istituto le eccedenze delle imposte iscritte in bilancio a fronte della svalutazione dei crediti non ancora dedotte per gli enti creditizi e finanziari. Cfr. F. PAPARELLA, *Enti creditizi ed imprese in crisi: "la trasformazione dei crediti in partecipazioni nel sistema delle imposte sui redditi"*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 1053 ss.

[43] In tema ancora M. INGROSSO, ult. cit., 128 ss.

[44] Sul punto ampiamente G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano 2010, in specie 37 ss.

[45] In argomento F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino 1975; G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma 1985; M.C. FREGNI, *Rimborsi dei tributi*, in *Dig. comm.*, 1996, 499, nonché *Crediti e rimborsi d'imposta*, in *Diz. dir. pubbl.*, Milano 2006, 1169 ss.; R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste 2000, nonché *Liquidazione dei tributi*, in *Diz. dir. pubbl.*, Milano 2006, IV, 3356 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso*, Pescara 2000, nonchè ID.,*Rimborso di tributi, postilla di aggiornamento*, *ivi*, XXVII, 2002; M. MISCALI, *Il diritto alla restituzione*, Milano 2004; S. LA ROSA, *Differenze e interferenze tra diritto a restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in *Scritti scelti*, II, Torino 2011; M. INGROSSO, *Recupero delle situazioni attive creditorie derivanti da errore dichiarativo ed errata imputazione a periodo*, in *Rass. trib.*, 2012, 1439 ss.; F. PAPARELLA, *Il rimborso dei tributi*, in *Diritto tributario*, cit., Torino 2013, 865 ss.

zioni operate della dottrina con riferimento al fatto genetico o alle modalità estintive del credito che per questo *bonus* si concretizzeranno attraverso l'esposizione ad opera delle imprese sovventrici, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi riferita al 2018 per le liberalità in danaro e per le finalità precisate, entrando a far parte del calcolo per l'autoliquidazione dell'IRES e dell'IRAP quale misura compensativa[46].

La compensazione[47] che ha per oggetto un credito d'imposta, tuttavia, è un'operazione che considera una posta attiva né certa né conosciuta dall'A.F.

La verifica di quest'ultima rispetto al beneficio avviene, infatti, a posteriori, ossia mediante un controllo quantificativo correlato alla verifica dei requisiti soggettivi per la fruizione (collocata nell'ambito dell'accertamento in caso d'indebito). Con particolare riferimento alle imprese, poi, il meccanismo è il risultato dei versamenti degli acconti d'imposta durante l'esercizio sociale da cui emergono in appositi conti gli importi dell'anno precedente che rappresentano il minor debito futuro per l'Erario. Detti acconti, insieme alle ritenute, sono stornati allorquando si contabilizzano le imposte evidenziando il debito residuo ai fini IRES e IRAP, ovvero il credito vantato e precedentemente versato a detto titolo in modo superiore rispetto al *quantum* fiscalmente dovuto.

Comunque, nella generalità delle ipotesi il credito d'imposta si manifesta quale *sub specie* di una detrazione da far valere in compensazione con un debito d'impresa e, tipicamente, per i redditi prodotti all'estero (art. 165 TUIR), nonché in applicazione di un particolare regime IVA, come si è accennato, esprimente il risultato finale di frazioni o dell'intero periodo d'imposta per situazioni ove il versamento del contribuente risulti superiore all'imponibile. Tra le altre rappresentazioni, per lo più ammesse dal legislatore *una tantum*, l'istituto mostra specifiche finalità incentivanti che si sono manifestate in svariate occasioni nel nostro ordinamento e tra queste, ad esempio, a favore delle aree territoriali svantaggiate o, ancora, per l'acquisto di specifici beni o per la loro "rottamazione"[48].Non è, dunque,*tout court* un'agevolazione fiscale(in senso proprio)pur se, talvolta,ha ricevuto tale qualifica[49] ed è elaborato,generalmente, proprio per assolvere finalità extra fiscali di "sostegno"facendo ingresso nel tracciato tributario con diminuiti versamenti inadempimento agli obblighi impositivi. La determinazione dell'imposta, in questi casi, non soffre alcuna deroga e la sovvenzione al contribuente scatta solo nel momento solutorio quando il debito tributario potrà essere compensato con i suoi debiti[50].

Vi sono, pertanto, crediti d'imposta che sono effettive agevolazioni fiscali[51], altri che non lo so-

[46] Con ord. n. 30172 del 15 dicembre 2017, la Cass., sez. trib., ha ritenuto non emendabile l'omessa indicazione in dichiarazione di un credito d'imposta nello specifico quadro allorché tale indicazione sia prevista a pena di decadenza del credito stesso poiché si tratta di una dichiarazione negoziale e non di scienza e non trovano applicazione i princìpi enunciati dalle SS.UU. nella sent. 13378/2016 per la quale il contribuente può opporsi in sede contenziosa alla pretesa tributaria allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

[47]Espressamente disciplinata nel d.lgs. n. 241/1997, è stata poi ripresa nell'art. 8 dello "Statuto dei diritti del contribuente" divenendo un principio generale in ambito tributario. V. nota 2.

[48]F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, cit., 487.

[49]Si pensi, ad esempio, al credito d'imposta spettante alle parti che abbiano pagato l'indennità di mediazione (art. 20, d.lgs. n. 28/2010) che pare concorrere a determinare la disciplina fiscale dell'istituto.

[50]P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino 2016, 251.

[51]Per la dottrina, oltre agli Autori già citati, v. soprattutto S. LA ROSA,*Esenzioni ed agevolazioni tributarie,* in *Enc. Giur. Treccani*, Roma 1989. Si ricorda, peraltro, che la stessa giurisprudenza nel definire la materia non è stata mai sufficientemente chiara. V., *ex pluribus*, Cass., SS.UU., nn. 865/2010 e 8663/2011.

no,ulteriori a incerta collocazione: istituti strutturalmente uguali ricevono"sistemazioni" differenti ma il dato che li accomuna è la funzione promozionale del fisco per sostenere determinati ambiti, vuoi per finalità economiche, vuoi per finalità *latu sensu* sociali, anche secondo i canoni della finanza funzionale in base alla quale il tributo può essere "utilizzato"per realizzare obiettivi esterni ed estranei alla struttura base dei prelievi[52].

4. Lo *sport bonus*

La delimitazione soggettiva dello *sport bonus* si desume nell'art. 40, co. 7, del ddl n. 2960 **(divenuto il co. 365, l. n. 205)** che si riferisce a «tutte le imprese»e, cioè, a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa individuabili - ex art. 55 TUIR - indipendentemente dalla loro natura giuridica, dimensione aziendale, settore economico e regime contabile. Nella relazione del Senato,inoltre, è stato specificato che gli eroganti gli atti di liberalità pecuniaria dovranno provvedervi «**tramite banca o ufficio postale»; sui beneficiari delle erogazioni vi sarà,invece,sia l'obbligo di comunicare**«**immediatamente**»**all'Ufficio per lo sport**«l'**ammontare e la destinazione delle somme ricevute**»**da pubblicizzare** adeguatamente«attraverso i mezzi informatici», sia di render noto allo stesso,**entro il 30 giugno di ogni anno seguente a quello dell'erogazione** e sino a completamento dei lavori,il relativo«**stato di avanzamento**»anche con apposita «rendicontazione delle modalità delle somme erogate». L'*Ufficio*, infine,provvederà ad attuare la disposizione in base alle «risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato»(co. 365, l. n. 205).

L'operatività dello *sport bonus*(ma non solo) è comunque, come si è detto, al momento sospesa in attesa di DPCM, da emanare di concerto con il MEF, necessari a individuarne le disposizioni applicative anche per il rispetto del limite di spesa prefissato in 10 milioni di euro (co. 366). Quest'ultimo, in particolare, dovrebbe ricevere dettagliata articolazione in un provvedimento *ad hoc* da emanare entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio; quanto al neo *tax credit* istituto, il decreto attuativo dovrebbero essere emanato entro 90 giorni a far data dal 1° gennaio di quest'anno, ossia dal giorno dell'entrata in vigore della legge.

Le recentissime elezioni politiche presagiscono, tuttavia che tali tempistiche subiranno inevitabili ritardi con l'auspicio che non si proceda allo "stravolgimento" del contributo. Al momento si verte, dunque, solo su "intenzioni" che suscitano ulteriori riflessioni rispetto a quelle sinora compiute e, tra queste, che anche il credito d'imposta *de quo* sarà richiedibile dalle imprese "donatrici" solo in un momento posteriore a quello in cui determineranno la loro "ricchezza"cui i tributi individuati si riferiscono, ossia solo dopo che avranno quantificato la somma da versar e per soddisfare i propri adempimenti fiscali adeguandola ad un'erogazione avulsa dall'esercizio delle attività da cui ricavano il proprio reddito. In sostanza, lo *sport bonus*, come già avvenuto per l'*art bonus* (ma non solo), si porrà al di fuori della determinazione dei tributi pur utilizzando in parte le procedure che li caratterizzano per sostenere, in tale ipotesi,il settore dell'impiantistica sportiva di base in modo sovvenzionale.

Si tratta, dunque, di un contributo autoliquidato[53], di un versamento diretto da parte delle im-

[52]M. AULENTA, *Tax expenditures nelle imposte erariali*, cit., 39. Cfr. anche M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, cit., in particolare 84 ss. per l'individuazione delle fattispecie agevolative extrafiscali.

[5353]Per gli approfondimenti sistematici sulla "liquidazione" cfr. A.F. BASCIU, *L'autoliquidazione del tributo,* in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 174 ss.; ID., E. NUZZO, *Autoliquidazione del tributo* in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991, 1 ss.; R. RINALDI, *cit.*,13 ss.; F. MONTANARI, *La liquidazionenei diversi modelli di attuazione dei*

prese eroganti le liberalità al netto dei crediti IRES ed IRAP risultanti in dichiarazione e,pertanto, caratterizzato dall'assenza di qualunque attività dell'A.F. nella relativa quantificazione; il ruolo attivo sarà, invece, del soggetto passivo. L'Agenzia delle entrate porrà in essere in seguito un'attività di controllo che potrà attenere ad errori materiali della dichiarazione del contribuente e al recupero dei tributi quando riscontrerà divergenze tra il dichiarato e l'effettivamente versato[54].

La concreta applicazione dei tributi avverrà, dunque, ad opera delle imprese che effettueranno le liberalità sebbene, come accade per tutti i crediti fiscali, il loro sorgere non derivi dall'esposizione del contribuente in dichiarazione«ma dal meccanismo fisiologico di applicazione di un tributo»[55] che si realizza, in siffatta ipotesi, attraverso lo scomputo dei versamenti dovuti.

Quanto alle problematiche procedurali- amministrative che potrebbero sorgere il legislatore pare aver trovato una soluzione nelle indicazioni di cui al co. 365 cit. relativamente all'effettivo impiego da parte dei beneficiari delle somme ricevute per lo scopo definito. Quanto, poi, al limite del 3 per mille dei ricavi annui, esso riguarderà un elemento del reddito d'impresa che pare significativo per le "ricadute" di tipo pubblicitario. Infine, l'istituto che servirà, come detto, per il pagamento di precisate imposte in compensazione, non potrà essere chiesto a rimborso e, dunque, sarà fruibile solo per assolvere al pagamento delle stesse.

Da tutto ciò emerge con evidenza come lo"schema" dell'agevolazione sotto forma di *tax credit* per l'ambito dell'impiantistica sportiva riprenda fattispecie usualmente utilizzate per erogare "contributi finalizzati" come, del resto, è lo stesso co. 363 cit. ad esplicitarlo.

5. Considerazioni conclusive

L'importanza della leva fiscale attraverso la previsione dei regimi agevolativi inseriti nell'ultima legge contenente il bilancio di previsione dello Stato presentato dall'Esecutivo è solo il primo atto, ancorché fondamentale, dell'insieme di provvedimenti che dovranno regolare e governare i nostri conti pubblici nel corso di quest'anno da poco iniziato. A rendere concreta la manovra economico-finanziaria dovranno provvedere, infatti, un gran numero di decreti che i Ministeri interessati saranno chiamati ad emanare per dare attuazione alle norme previste nei 1181 commi dell'articolo unico della l. n. 205. Un'impresa di per sé già impegnativa che si annuncia più complessa del solito: l'imponente numero di atti legislativi di secondo livello "deve fare i conti" con i risultati elettorali del 4 marzo u.s. e la delicata fase che segue per l'insediamento del rinnovato

tributi, Bologna 2010; L. DEL FEDERICO, F. MONTANARI, *Liquidazione del tributo, Enc. Giur. Treccani on line*, 2014.

[54] L. LUPI, *L'art bonus come sovvenzione pubblica in forma di credito d'imposta*, in *Aedon*, 3/2014, sottolinea come: «la logica generale dei "contributi auto liquidati" è l'attrazione alla legge, e l'esternalizzazione sui privati, di quelle che un tempo erano delle fasi istruttorio-valutative dei contributi pubblici. La "autoliquidazione" del contributo può essere interpretata come uno strumento per "tagliare la burocrazia", demandando agli interessati le relative procedure; dal punto di vista dei pubblici uffici che dovrebbero essere coinvolti nell'istruttoria per la concessione del contributo, la sua autoliquidazione comporta uno sgravio da responsabilità di analisi preventiva, salvo un intervento di controllo *ex post*». E' una tendenza che senza dubbio diminuisce le lungaggini, ma in termini generali è fortemente deresponsabilizzante rispetto al funzionamento efficiente della macchina pubblica, che si trova a "giocare di sponda" con la legislazione, utilizzata come strumento di amministrazione. Il privato si trova infatti costretto a compiere scelte interpretative di inquadramento giuridico *ex ante* che possono essere disconosciute dagli uffici tributari, anche con la applicazione delle sanzioni per "indebita compensazione", dettate per finalità del tutto diverse». In argomento v. anche C. BUCCICO, *Il volano fiscale dell'art bonus*, in *Innovazione e Diritto*, 6/20016, 51 ss.

[55] In tal senso, con riferimento tra l'altro ai debiti tributari, Cass. trib., n. 6947/2014, nonchè nn. 10808 e 18427/2012.

Parlamento e la costituzione problematica del nuovo Governo.

Un contesto"non neutro" in cui si attende l'effettiva introduzione di un ampio pacchetto di misure promozionali: credito d'imposta per la formazione 4.0, per le PMI che si quotano, per le imprese culturali e creative, per l'acquisto di prodotti in plastica per le librerie, *etc*. La manovra demanda, inoltre, ad appositi provvedimenti la ridefinizione dell'*ecobonus* e l'approvazione delle modalità di funzionamento del "Fondo per il Sud" a supporto della crescita dimensionale delle PMI del Mezzogiorno, nel contempo si attendono le norme attuative del *bonus pubblicità* e del *bonus alberghi*.

In questo delicato scenario si pone anche il credito d'imposta di cui si è trattato, quale intervento aggiuntivo per supportare la riqualificazione del patrimonio immobiliare pubblico, anche se gestito da concessionari,attraverso l'attrazione di capitali privati in linea con le disposizioni di cui alla l. n. 147/2013 s.m. e all'art. 62, d.lgs. n. 50/2017 che individuano rinnovati modelli per gli impianti sportivi da intendere quali *asset* produttivi in grado di produrre autonomamente ricavi per le imprese in termini pure di "ritorno" sugli investimenti compiuti. Del resto, nella persistenza della congiuntura situazione economico-finanziaria, i comuni da tempo richiedono di poter utilizzare le risorse proprie al di fuori del Patto di Stabilità per l'adeguamento normativo e la messa in sicurezza degli impianti sportivi. Il "contributo" rappresenterebbe così un'ulteriore opportunità per realizzare opere in un settore rispetto al quale il nostro Paese risulta in estremo affanno dal confronto con gli *standard* europei.

In questo scenario si segnala favorevolmente un decreto del MEF 9 febbraio u.s., il n. 20970, concernente l'attribuzione degli spazi finanziari per l'impiantistica sportiva[56] a favore degli enti locali in attuazione del "Patto di solidarietà nazionale verticale" introdotto con la l. n. 232/2016, che consentirà di realizzare investimenti nonostante il vincolo del pareggio di bilancio e in carenza d'impatti negativi per i saldi di finanza pubblica in virtù di un meccanismo di flessibilità che consente l'utilizzo degli avanzi di bilancio degli esercizi precedenti e il ricorso al debito.

Lo sport in un'ampia accezione conferma così di essere fattore d'iniziativa economica oltre che volano di sviluppo socio-culturale, nel senso di strumento di benessere ed inclusione e lo *sport bonus*, pur nella limitata previsione temporale, potrebbe generare un alleggerimento dei "costi" pubblici con funzioni surrogatorie rispetto a "sovvenzioni" realizzandosi, peraltro, attraverso "auto-versamenti" all'ente impositore.

[56]Di cui all'art. 1, co. 487-*bis* e co. 488-*ter*, l. n. 232/2016, introdotti dalla legge di bilancio 2018.