



AFFIDAMENTO E GESTIONE DI UN IMPIANTO SPORTIVO

20, 28 novembre e 5 dicembre 2020

Relatori	Avv. Ernesto Russo e Avv. Carmen Musuraca
Argomento	<i>Affidamento e gestione di un impianto sportivo</i>

Aspetti fiscali relativi alla gestione degli impianti sportivi

Contributi

1. A fondo perduto
2. Contributi corrispettivi
3. Contributi per attività commerciali

Ritenute del 4%

Il secondo comma dell' art. 28 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri enti pubblici devono operare una ritenuta del 4% a titolo di acconto dell'Irpef e dell'Irpeg, con obbligo di rivalsa, sull' ammontare dei contributi **corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di immobili strumentali.**

Dall'esame della norma si evince che la ritenuta del 4% debba essere operata **esclusivamente sui contributi erogati ad imprese.**

Ritenute del 4%

L'Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, chiarito in diverse circostanze che l'espressione imprese adoperata dal legislatore tributario nel secondo comma dell' art. 28 del D.P.R. n. 600/1973 **non deve essere assunta in senso restrittivo**, vale a dire riferibile alle sole aziende industriali e commerciali, ma **riferibile a tutti** indistintamente i soggetti passivi d'imposta che svolgono, anche **occasionalmente attività produttiva di reddito di impresa**

(R.M. 8/1420 del 24 luglio 1979, Dir. Gen. Imposte).

Contributi erogati da Enti Pubblici a soggetti sportivi dilettantistici

Cfr. Risoluzione 21 aprile 2008, n. 166, Agenzia Entrate.

“Qualora destinatario del contributo sia un soggetto esercente attività commerciale si dovrà operare la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto del 4 per cento. Se, invece il contributo e' erogato ad un'associazione o ad un ente non commerciale si applicherà la ritenuta citata solo se e' utilizzato per un'attività commerciale

[n.d.r.: nemmeno se utilizzato per attività di acquisto di beni strumentali].
[...].”

Rilevanza IVA

L'Agenzia delle Entrate con la **C.M. 34/E/2013** ha affrontato la questione del corretto trattamento Iva delle **erogazioni di denaro**, analizzando i casi in cui tale "operazione" può essere qualificata come **contributo** e, quindi, esclusa dal campo di applicazione dell'Iva e quando, invece, la stessa può assumere la qualifica di **corrispettivo per prestazioni di servizi o cessioni di beni** e renderla rilevante ai fini IVA.

Rilevanza IVA

▪ **Un contributo assume rilevanza ai fini IVA** se erogato a fronte di **un’obbligazione di dare, fare, non fare o permettere**, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

il contributo assume natura onerosa e configura un’operazione rilevante agli effetti dell’IVA quando tra le parti intercorre un **rapporto giuridico sinallagmatico**, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto (R.M. n. 21/E/2007 e n. 16/E/2006).

▪ Risultano, invece, **escluse dal campo di applicazione dell’IVA** tutte quelle “operazioni” nelle quali il soggetto che riceve il contributo **non ha alcuna prestazione da eseguire**, quale un’obbligazione di dare, fare, non fare o permettere qualcosa.

Criteri Generali

IRRILEVANZA IVA :

- Erogazione effettuata in esecuzione di norme che prevedono il beneficio al mero verificarsi di presupposti predefiniti;
- Erogazione come aiuto o agevolazione;
- Erogazioni operate ex art. 12, L. 241/90 che disciplina i provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici;
- Contributi comunitari distribuiti a livello interno attraverso bandi o delibere di organi pubblici;

Criteri Generali

RILEVANZA IVA :

- Erogazione contributo a soggetto scelto con procedura ad evidenza pubblica per la fornitura prestazione/servizio
- Rapporti tra ente pubblico e soggetto privato anche se non disciplinati dal codice dei contratti pubblici ma che operano all'interno del medesimo schema negoziale : erogazione/corrispettivo

Criteri Sussidiari

RILEVANZA IVA :

- Acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata dalla quale deriva per l'amministrazione un vantaggio diretto ed esclusivo dall'attività svolta da privato;
- Previsione di una clausola risolutiva espressa e di risarcimento del danno da inadempimento;
- In mancanza di clausole espresse si valuta la presenza di elementi negoziali tali da concretizzare comunque un'obbligazione il cui inadempimento darebbe luogo ad una responsabilità contrattuale

Contributi Erogati Da Enti Pubblici A Soggetti Sportivi Dilettantistici

Contributi a fondo perduto per attività istituzionale

SENZA ALCUN TIPO DI CONTROPRESTAZIONE



NON soggetti: ires (v. art. 143, comma 3, del TUIR) – iva – Ritenuta d’acconto al 4%.

Contributi D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

Art. 1.

(Contributo a fondo perduto da destinare agli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive)

Al fine di sostenere gli operatori dei settori economici interessati dalle misure restrittive introdotte con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 24 ottobre 2020 è riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei **soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020 hanno la partita iva attiva** e dichiarano di svolgere come **attività prevalente** una di quelle riferite ai **CODICI ATECO** indicati nell'allegato 1 al decreto

Contributi D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

CODICI ATECO interessati dagli aiuti

931110- Gestione di stadi

931120-Gestione di piscine

931130-Gestione di impianti sportivi polivalenti

931190-Gestione di altri impianti sportivi nca

931200-Attività di club sportivi

931300-Gestione di palestre

931910-Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi

931999-Altre attività sportive nca

Contributi D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

Tra i codici ATECO non era compreso il **codice 85.51.00 “Corsi sportivi e ricreativi”** che secondo le indicazioni fornite nel 2007 dall’Agenzia Entrate ricomprende, ad esempio, la formazione sportiva (calcio, baseball, basket, cricket eccetera), centri e campi scuola per la formazione sportiva, corsi di ginnastica, corsi o scuole di equitazione, corsi di nuoto, istruttori, insegnanti ed allenatori sportivi, corsi di arti marziali, corsi di giochi di carte (esempio bridge), corsi di yoga

Con il decreto Ristori ter n. 154 del 23 novembre 2020 sono stati ricompresi tra i codici Ateco interessati dal beneficio anche il codice 85.51.00 “Corsi sportivi e ricreativi”; e il codice 855201 « Corsi di danza»

Contributi D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

Mentre spetta anche in assenza dei requisiti di fatturato di cui sopra ai soggetti che hanno attivato la **partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019.**

Contributi D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

Per i soggetti che **hanno già beneficiato** del contributo a fondo perduto previsto dal «decreto Rilancio», e che non lo abbiano restituito, il contributo è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate mediante accreditamento diretto sul conto corrente bancario o postale sul quale è stato erogato il precedente contributo.

Per i soggetti che, invece, **non avessero allora presentato istanza** di contributo a fondo perduto, il contributo è riconosciuto previa presentazione di apposita istanza esclusivamente mediante la procedura web e il modello approvati con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate entro i termini che verranno definiti con nuovo provvedimento sempre del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Il contributo **non spetta**, in ogni caso, ai soggetti la cui partita IVA risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza e comunque non attiva al 25 ottobre 2020

D.L. 149 novembre 2020 «c.d. Decreto Ristori bis»

Per i soggetti con partita Iva già attivata al 25 ottobre 2020 con codice Ateco previsto all'allegato, che abbiano domicilio fiscale o sede operativa nelle **regioni arancione** è riconosciuto un **nuovo contributo a fondo perduto** secondo le disposizioni di cui all'art 1 del decreto Ristori.

Contributi D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

Art. 3.

(Fondo per il sostegno delle associazioni e società sportive dilettantistiche)

E' istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze il "***Fondo per il sostegno delle Associazioni Sportive Dilettantistiche e delle Società Sportive Dilettantistiche***", con una dotazione di 50 milioni di euro per l'anno 2020, che costituisce limite di spesa, le cui risorse, sono trasferite al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per essere assegnate al Dipartimento per lo Sport.

Il Fondo è destinato all'adozione di misure di sostegno e ripresa delle associazioni e società sportive dilettantistiche che hanno cessato o ridotto la propria attività istituzionale a seguito dei provvedimenti statali di sospensione delle attività sportive.

I criteri di ripartizione delle risorse così stanziati sono stabiliti con provvedimento del Capo del Dipartimento per lo Sport che dispone la loro erogazione.

Contributi Erogati Da Enti Pubblici A Soggetti Sportivi Dilettantistici

Contributi senza rapporto sinallagmatico a fondo perduto per attività commerciale



- Piena rilevanza IRES;
- Fuori campo IVA, *ex art. 2, comma 3. del D.P.R. n. 633/1972.*
- Soggetto a ritenuta 4% salvo che si tratti di contributo per acquisto di beni strumentali

Contributi Erogati Da Enti Pubblici A Soggetti Sportivi Dilettantistici

Contributi corrispettivi – sinallagmatici

IN COSTANZA DI CONVENZIONE CON L'ENTE LOCALE (per attività istituzionale dell'ente sportivo):

- irrilevanza IRES ex art. 143 TUIR
- soggettività IVA
- Non soggetto a ritenuta del 4%

FUORI CONVENZIONE (per attività commerciale)

- piena rilevanza IRES;
- soggettività IVA
- Non si applica ritenuta del 4% in quanto corrispettivo e non più contributo

Circolare n. 18/E AE – Chiarimenti su questioni fiscali relative alla disciplina delle ASD/SSD

L'Agazia delle Entrate attraverso la **Circolare n. 18/E del 1° agosto scorso**, ha diffuso le risultanze del **Tavolo tecnico istituito tra Coni e Agenzia delle Entrate** al fine di approfondire alcune problematiche relative all'applicazione della disciplina fiscale delle associazioni e società sportive dilettantistiche.

Ferma la natura di mero documento di prassi amministrativa della circolare illustrata, sono da considerare, comunque, di fondamentale importanza le posizioni specifiche assunte dall'Agazia delle Entrate sulle singole questioni analizzate in quanto indicative dell'atteggiamento e delle valutazioni che l'Amministrazione finanziaria svolgerà in sede di verifica e accertamento e, pertanto, **se ne raccomanda la concreta applicazione**.

Circolare n. 18/E AE – Chiarimenti su questioni fiscali relative alla disciplina delle ASD/SSD

Contributi per la gestione impianti sportivi

La circolare si esprime nel senso della **non concorrenza ai fini della determinazione del plafond di € 400.000** fissato per l'accesso al regime agevolativo di cui alla Legge n. 398/91 dei c.d. **contributi corrispettivi** riconosciuti dalle PA per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente quali, ad esempio, i contributi per la gestione di un impianto sportivo di proprietà pubblica, e ciò in quanto trattasi di **proventi che non concorrono alla determinazione del reddito imponibile** ai fini IRES per tutti gli enti non commerciali quali le ASD in ragione del disposto di cui all'articolo 143, comma 3, lettera b) del TUIR.

I medesimi contributi, come noto, **sono però rilevanti ai fini IVA** e la relativa imposta, chiarisce l'Agenzia, potrà essere liquidata secondo la percentuale di forfettizzazione del 50% prevista dal regime della L. 398 qualora sia stato optato. Quanto sopra precisato **non rileva per le SSD** in quanto **enti commerciali** a tutti gli effetti.

Circolare n. 18/E AE – Chiarimenti su questioni fiscali relative alla disciplina delle ASD/SSD

Limitazione applicabilità L. 398/91

Di portata dirimpante appare il chiarimento riguardo il **perimetro di operatività del regime forfettario di cui alla L. 398 cit.** La circolare, infatti, ribadendo un orientamento già espresso in precedenza dalla Direzione Regionale dell’Agenzia delle Entrate del Piemonte, afferma **l’applicabilità del regime agevolativo da parte di ASD/SSD unicamente in relazione ai proventi di natura commerciale conseguiti che siano “connessi agli scopi istituzionali”**, considerando tali unicamente i proventi commerciali derivanti da attività strutturalmente funzionali all’attività sportiva dilettantistica svolta dall’ente e che costituiscano il **naturale completamento** degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l’ente sportivo dilettantistico senza scopo di lucro. L’Amministrazione chiarisce che *“nel novero delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali possono rientrare non solo le prestazioni rese in relazione alla partecipazione a gare o manifestazioni sportive, ma anche quelle relative allo svolgimento delle attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all’attività sportiva dilettantistica”*.

Circolare n. 18/E AE – Chiarimenti su questioni fiscali relative alla disciplina delle ASD/SSD

Limitazione applicabilità L. 398/91

Restano **esclusi**, invece, i **corsi organizzati per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline riconosciute dal CONI** e quelle svolte con l'impiego di strutture e mezzi organizzati per **fini di concorrenzialità sul mercato** e per le quali l'ente si avvalga di strumenti pubblicitari o altri strumenti propri degli operatori di mercato come, ad esempio, insegne, marchi distintivi, o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato, **al fine di acquisire una clientela estranea all'ambito associativo.**

Circolare n. 18/E AE – Chiarimenti su questioni fiscali relative alla disciplina delle ASD/SSD

Limitazione applicabilità L. 398/91

Allo scopo di offrire alcune **esemplificazioni** riguardo le tipologie di attività che possono legittimamente considerarsi *“connesse agli scopi istituzionali”* e ferma restando, comunque, la necessità di una verifica caso per caso in sede di controllo, l’Agenzia precisa che **possono annoverarsi tra i proventi connessi quelli *“derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande effettuata nel contesto dello svolgimento dell’attività sportiva dilettantistica, dalla vendita di materiali sportivi strettamente funzionali alla pratica delle discipline per le quali l’ente è iscritto ne Registro del CONI, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc.”***, mentre sono, invece, da **escludere** dalle attività connesse agli scopi istituzionali, *“le prestazioni relative, ad esempio, al bagno turco e all’idromassaggio”* e anche quelle svolte da **ristoranti** o con qualunque altro mezzo organizzato per fini di concorrenzialità sul mercato o comunque finalizzate alla diffusione di informazioni a soggetti terzi.

Circolare n. 18/E AE – Chiarimenti su questioni fiscali relative alla disciplina delle ASD/SSD

Limitazione applicabilità L. 398/91

Le problematiche applicative di una simile limitazione all'operatività del regime forfettario saranno certamente di notevole rilevanza in quanto, oltre alle difficoltà che si potranno riscontrare nel qualificare come connessa o meno una specifica attività commerciale o un determinato costo, sarà oggettivamente di difficile gestione la **coesistenza di tre potenziali differenti criteri di determinazione delle imposte:**

- 1) quello per le **attività c.d. istituzionali** dalle quali derivano proventi non rilevanti ai fini dell'imposizione fiscale;
- 2) quello **forfettario** per le attività connesse agli scopi istituzionali;
- 3) quello **ordinario** per i restanti proventi commerciali.

Circolare n. 18/E AE – Chiarimenti su questioni fiscali relative alla disciplina delle ASD/SSD

Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche.

Le ASD/SSD indipendentemente dalla circostanza che abbiano optato o meno per il regime di cui alla L. n. 398 del 1991, **possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche mediante l'utilizzo di titoli d'ingresso o di abbonamenti recanti il contrassegno del concessionario (SIAE)** in alternativa rispetto alla certificazione ordinaria mediante l'emissione di titoli di accesso con gli appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate. **Le altre attività spettacolistiche diverse dalle manifestazioni sportive dilettantistiche**, anche se organizzate da ASD/SSD, rimangono assoggettate all'obbligo di certificazione dei corrispettivi con titoli di accesso emessi mediante gli apparecchi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate. Le sole realtà che abbiano, invece, optato per l'utilizzo del regime fiscale di cui alla L. 398/91 potranno godere dell'esonero, disposto da tale norma, dall'obbligo di utilizzare i misuratori fiscali per le attività di intrattenimento a favore dei soci.

D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

Art. 5.

(Misure a sostegno degli operatori turistici e della cultura)

Limitatamente ai contratti di acquisto di titoli di accesso per spettacoli dal vivo, le disposizioni di cui all'articolo 88, commi 1 e 2 del decreto «Cura Italia», si applicano anche a decorrere 26 ottobre 2020 e fino al 31 gennaio 2021.

La norma richiamata prevedeva a suo tempo **la risoluzione per impossibilità sopravvenuta della prestazione** a seguito delle misure di contenimento del virus COVID-19, riconoscendo al contempo, su apposita istanza del soggetto interessato, **il diritto all'emissione di un voucher** di importo pari al titolo di acquisto da utilizzare entro un anno dall'emissione.

I soggetti acquirenti presentano, entro trenta giorni, apposita istanza di rimborso al soggetto organizzatore dell'evento, anche per il tramite dei canali di vendita da quest'ultimo utilizzati, allegando il relativo titolo di acquisto. L'organizzatore dell'evento, verificata l'impossibilità sopravvenuta della prestazione e, conseguentemente, l'inutilizzabilità del titolo di acquisto oggetto dell'istanza di rimborso, provvede alla **emissione di un voucher di pari importo al titolo di acquisto**, da utilizzare entro un anno dall'emissione.

Circolare n. 18/E AE – Chiarimenti su questioni fiscali relative alla disciplina delle ASD/SSD

Custodia delle attrezzature e dei beni e ricovero degli animali utilizzati nella pratica sportiva dilettantistica

Riguardo l'operatività dell'agevolazione di decommercializzazione di cui all'art. 148, comma 3 TUIR per le prestazioni di custodia delle attrezzature e dei beni o di ricovero degli animali (ad es. i cavalli) affidati all'ASD/SSD dai soci o dai tesserati, l'Amministrazione ammette che **simili attività possono essere agevolate** in quanto considerate come svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali dell'ente sportivo **qualora, però, siano connaturate ed essenziali all'attività principale svolta.**

Ai fini della suddetta verifica, afferma l'Amministrazione, *“risulta importante verificare anche che le attrezzature e i beni custoditi nonché gli animali ricoverati siano identificati come idonei alla pratica sportiva dilettantistica in base ai parametri definiti dalla Federazione Sportiva Nazionale e dalla Disciplina Sportiva Associata cui l'associazione o società sportiva dilettantistica è affiliata.”*

«Sport bonus»

Agevolazione contenuta all'interno della legge di bilancio 2019 e confermata per il 2020 (L. 27/12/2019 n. 160, all'art. 1, comma 177)

Si prevede il riconoscimento di **un contributo**, sotto forma di **credito d'imposta** a fronte delle **erogazioni liberali destinate a finanziare gli interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e la realizzazione di nuove strutture sportive.**

«Sport bonus»

Sotto il **profilo soggettivo** la platea dei soggetti ammessi comprende non solo **imprese** ma anche **persone fisiche, enti non commerciali e tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa;**

Dal punto di vista **oggettivo**, è previsto un credito di imposta pari al **65%** dell'importo erogato nello stesso anno per interventi **di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche**, riconoscendo il diritto all'agevolazione anche nel caso in cui le erogazioni siano destinate **ai concessionari o agli affidatari degli impianti.**

«Sport bonus»

- Alle **persone fisiche** e agli **enti non commerciali** il credito spetta nel limite del **20%** del reddito imponibile;
- ai **titolari di reddito d'impresa** nel limite del **10 per mille** dei ricavi annui.

Ferma restando la ripartizione **in tre quote annuali di pari importo**, per i titolari di reddito d'impresa il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione tramite il modello F24 e naturalmente non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap; mentre per le medesime erogazioni liberali non potranno essere cumulate allo Sport Bonus ulteriori agevolazioni fiscali.

«Sport bonus»

Metodi di pagamento:

- bonifico bancario
- bollettino postale
- carte di debito, carte di credito e prepagate
- assegni bancari circolari.

La prima finestra per l'accesso al beneficio e l'invio delle istanze è stata aperta il 6 giugno al 6 luglio scorsi mentre la seconda è stata aperta il **15 ottobre** e chiude il **13 novembre 2020**

Le istanze vanno trasmesse compilando l'apposito modulo e inviandolo esclusivamente tramite posta elettronica certificata all'indirizzo ufficiosport@pec.governo.it indicando nell'oggetto della mail: *Sport Bonus 2° finestra 2020*.

Imposta sugli intrattenimenti e pubblicità

Legge 27 dicembre 2002, n. 289, articolo 90, comma 11-bis:

“Per i soggetti di cui al comma 1 la pubblicità, in qualunque modo realizzata negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti, è da considerarsi, ai fini dell’applicazione delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, in rapporto di occasionalità rispetto all’evento sportivo direttamente organizzato”.

Art. 1 comma 128 – finanziaria 2006

La disposizione di cui al comma 11 bis dell'articolo 90 della legge 27/12/2002, n. 289 si interpreta nel senso che la pubblicità in qualunque modo realizzata dai soggetti di cui al comma 1 del medesimo articolo 90, rivolta all'interno degli impianti dagli stessi utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti, è esente dall'imposta di pubblicità...

Imposta sugli intrattenimenti e pubblicità

Importante ulteriore delucidazione sul punto arriva dalla **nota del giorno 3 aprile 2007 prot. 1576/06** dell'Ufficio federalismo fiscale del Ministero dell'Economia e delle Finanze. In risposta ad un quesito formulato vengono forniti due indicazioni di grande rilievo. Infatti, individuando la *ratio* della norma nel proposito di agevolare ogni forma di pubblicità, in qualunque modo realizzata, dai soggetti che utilizzano impianti di **modeste** dimensioni per lo svolgimento di manifestazioni sportive dilettantistiche, viene previsto espressamente che: **“l'esenzione in parola deve essere accordata anche nell'ipotesi in cui vengono esposti messaggi pubblicitari che non riguardino specificatamente le società sportive utilizzatrici degli impianti sportivi ma soggetti terzi”**.

Imposta sugli intrattenimenti e pubblicità

L'Amministrazione finanziaria, inoltre, ha ritenuto: *“riguardo, poi, alla visibilità che tali messaggi possono avere anche all'esterno degli impianti sportivi in cui vengono esposti, va precisato che, ai fini del riconoscimento dell'esenzione, è sufficiente che i messaggi pubblicitari siano esposti **sulle strutture interne dell'impianto sportivo, essendo ininfluente la loro eventuale visibilità anche all'esterno dell'impianto stesso**”*.

Tassa Sulle Pubbliche Affissioni: Decreto Legislativo N. 15 Novembre 1993, N. 507

- ✓ Insegne - di dimensioni normali, e quindi non superiori a quelle dettate dai vari regolamenti comunali, che scontano comunque la relativa tassa - targhe e simili, SE apposte per l'individuazione delle sedi di comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non persegua scopo di lucro, NON scontano la tassa.
- ✓ L'approccio alla norma non deve essere di carattere estensivo.
- ✓ Il mezzo pubblicitario, infatti, non sarà ritenuto soggetto a tassa solo ed esclusivamente qualora esso sia posto in adiacenza alla sede principale (**e quindi non necessariamente quella legale**) dell'ente, ove cioè esso svolga la relativa attività istituzionale.
- ✓ Dell'esenzione possono beneficiare anche le società di capitali dilettantistiche, quali enti senza scopo di lucro, anche se diversi dagli enti non commerciali

IMU: Imposta Municipale Sugli Immobili

La norma fa salve le esenzioni di cui :

✓ all'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, che riconosce l'esenzione dall'ICI a "gli immobili **utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del TUIR, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività sportive, [...] ".**

(cfr. Circolare Ministero economia e industria del 2 febbraio 2009)

➤ **non applicabilità dell'esenzione alle Società sportive dilettantistiche in quanto enti commerciali**

ci sono state alcune pronunce di merito che hanno convalidato l'estensione dell'agevolazione anche alle SSD – CTR Lombardia 3576/2018; 1887/2015

Imu: Imposta Municipale Sugli Immobili

Per poter godere dell'esenzione, gli enti non commerciali devono svolgere negli immobili di proprietà o posseduti attività sociali **«con modalità non commerciali»**.

Immobili ad Utilizzo Misto: commi 2 e 3 dell'art.91-bis, D.L. n. 1/2012

Sono quindi stabilite due procedure alternative, a seconda che nell'immobile sia individuabile una frazione nella quale oggettivamente può essere isolata la parte commerciale, rispetto al caso dove tale individuazione precisa non possa oggettivamente essere fatta.

Immobili accatastamento separato

L'esenzione si applicherà solo alla porzione destinata all'esercizio delle attività sociali la restante frazione dell'immobile dotata di autonomia funzionale e reddituale destinata ad attività commerciale deve essere separatamente accatastata.

Immobili ad utilizzo promiscuo

Quando non vi sono porzioni specifiche di fabbricato destinate alle attività commerciali occorrerà a che il possessore dell'immobile certifichi quale sia la destinata all'attività non commerciale e solo su tale proporzione sarà escluso dal prelievo IMU.

Regolamento IMU

Il decreto 19 Novembre 2012 n° 200 reca i criteri sulla base dei quali sono esentati da IMU gli immobili destinati allo svolgimento, da parte di enti NON COMMERCIALI, di attività sportive.

È confermato che le società di capitali sportive e le cooperative e loro danti causa saranno comunque tenute, quali enti commerciali, sempre al pagamento dell'IMU sugli impianti sportivi da loro gestiti.

Regolamento IMU

Invece le associazioni sportive potranno, in tutto o in parte, essere esentate da IMU nel solo ed unico caso in cui gestiscano tale attività in forma NON COMMERCIALE, intendendosi come tale attività:

“svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali, nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto di assenza di relazione con costo effettivo del servizio.”

Come si vede sono assai rare anche le associazioni che potranno godere dell'esenzione dall'imposta.

D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

Art. 9.

(Cancellazione della seconda rata IMU)

In considerazione degli effetti connessi all'emergenza epidemiologica da COVID-19, per l'anno 2020, non è dovuta la seconda rata dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività indicate nella tabella di cui all'allegato 1 al presente decreto, **a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.**

D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

Art. 8 (Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda)

Per le **imprese** operanti nei settori relativi ai codici ATECO contenuti nell'allegato 1, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente, il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, spetta altresì con riferimento a ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre.

D.L. 149 del 9 novembre 2020 «c.d. Decreto Ristori bis»

Art. 4: il credito d'imposta spetta alle imprese aventi sede in zone rosse e arancioni indipendentemente dal codice Ateco

D.L. 157 del 30 novembre 2020 «c.d. Decreto Ristori *quater*»

Art. 17

(Disposizioni a favore dei lavoratori sportivi)

Per il mese di dicembre 2020 è erogata dalla società Sport e Salute s.p.a., un'indennità pari a 800 euro in favore dei **lavoratori** impiegati **con rapporti di collaborazione** presso il Comitato Olimpico Nazionale (CONI), il Comitato Italiano Paralimpico (CIP), le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva, riconosciuti dal Comitato Olimpico Nazionale (CONI) e dal Comitato Italiano Paralimpico (CIP), le società e associazioni sportive dilettantistiche, **di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917**, i quali, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID 19, **hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività.**

L'indennità **non concorre alla formazione del reddito** e non è riconosciuto ai percettori di altro reddito da lavoro e del reddito di cittadinanza, del reddito di emergenza e delle prestazioni di cui agli articoli 19, 20, 21, 22, 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del decreto Cura Italia.

Si considerano reddito da lavoro che esclude il diritto a percepire l'indennità:

- i redditi da lavoro autonomo
- I redditi da lavoro dipendente e assimilati
- le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati, con esclusione dell'assegno ordinario di invalidità

D.L. 28 ottobre 2020 «c.d. Decreto Ristori»

Art. 17

(Disposizioni a favore dei lavoratori sportivi)

Le domande degli interessati, unitamente all'autocertificazione del possesso dei requisiti di cui al comma 1, sono presentate entro il 30 novembre 2020 tramite la piattaforma informatica alla società Sport e Salute s.p.a. che, sulla base del Registro CONI, le istruisce secondo **l'ordine cronologico di presentazione**.

Ai soggetti già beneficiari per i mesi di marzo, aprile, maggio o giugno dell'indennità per i quali permangano i requisiti, l'indennità pari a 800 euro è erogata dalla società Sport e Salute s.p.a., senza necessità di ulteriore domanda, anche per il mese di novembre 2020.

Somministrazione di alimenti e bevande

punti merchandising

Inquadramento

L'attività di somministrazione bevande e cibi è soggetta a **duplice autorizzazione** di provenienza comunale e dell'azienda sanitaria locale, attivata direttamente dal Comune (Legge n. 287/1991 e DPR 235/2001)

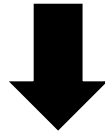
Differente procedimento a seconda delle attività:

1. attività meramente circolistica – forma maggiormente semplificata ed agevolata - accesso riservato ai soci;
2. attività ordinariamente commerciale – forma non semplificata e sostanzialmente non agevolata – accesso libero;
3. Attività ibrida – impossibilità di limitare in ogni circostanza l'accesso solo ai soci - riferita a punti di ristoro di associazioni che svolgono attività prevalentemente ricreativa – accesso libero.

1. LICENZA CIRCOLISTICA

Gestione punto ristoro: ente affiliato a soggetto riconosciuto dal ministero

Se richiesta da enti o organizzazioni **aventi finalità assistenziali riconosciute e inseriti nelle liste tenute dal Ministero dell'Intero**



Procedura super semplificata non soggetta ai vincoli di cui ai piani del commercio.

Gestione punto ristoro: ente affiliato a soggetto riconosciuto dal ministero

COMUNICAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ (ora segnalazione certificata)

D.P.R. n. 235/2001: è sufficiente inviare una **comunicazione di inizio attività** al Comune che la inoltra all'ASL competente per l'autorizzazione di idoneità sanitaria.

Gestione punto ristoro: ente affiliato a soggetto riconosciuto dal ministero

Ricevuta la segnalazione, il Comune ha l'onere, **entro 60 giorni**, di motivare un eventuale provvedimento di diniego (nelle more l'attività può essere anche già iniziata);

il Comune deve effettuare la comunicazione all'A.S.L. affinché essa esprima il proprio parere.

Se esercita direttamente l'attività non è richiesta l'iscrizione dei preposti nel registro degli esercenti degli esercenti il commercio

Requisiti ex D.P.R. n. 235/2001

- ✓ Svolgimento delle prestazioni **esclusivamente** nei confronti dei propri soci
- ✓ Conformità dello statuto alle previsioni di cui all'art. 148 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito (TUIR)
- ✓ Affiliazione ad un **Ente riconosciuto con atto del Ministero dell'Interno**, ai sensi dell'art. 3, comma 6, lett. e) della L. 287/1991 (ad es. un Ente di Promozione Sportiva).
- ✓ Il rilascio non è soggetto ai limiti previsti dai piani territoriali sul commercio (v. Risoluzione Min. Att. Prod. 18/10/2004, n. 557569)

Modalità: ex D.P.R. N. 235/2001

Il legale rappresentante dovrà allegare lo statuto e dichiarare:

- ✓ L'Ente nazionale con finalità assistenziali alle quali aderisce
- ✓ Il tipo di attività di somministrazione svolta
- ✓ L'ubicazione e la superficie dei locali adibiti alla somministrazione
- ✓ L'adeguamento del proprio statuto ai principi di cui all'art. 148 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito (TUIR)
- ✓ Che il locale ove è esercitata la somministrazione sia conforme alle norme e prescrizioni in materia edilizia, igienico-sanitaria e ai criteri di sicurezza stabiliti dal Ministero dell'Interno.

Gestione punto ristoro : ente non affiliato a soggetto riconosciuto dal ministero

Se richiesta da enti NON affiliati a organizzazioni con finalità assistenziali riconosciute e inseriti nelle liste tenute dal Ministero dell'Intero.



necessaria una **domanda di autorizzazione** il cui rilascio sarà soggetto ai limiti del piano territoriale del commercio

La domanda si considera accolta se **entro 45 giorni** non viene comunicato provvedimento di diniego da parte del Comune

Gestione punto ristoro : ente non affiliato a soggetto riconosciuto dal ministero

Requisiti

Il legale rappresentante dovrà allegare lo statuto e dichiarare:

- ✓ Il tipo di attività di somministrazione svolta
- ✓ L'ubicazione e la superficie del locale adibito alla somministrazione
- ✓ Che l'associazione ha le caratteristiche di ente non commerciale ai sensi dell'art. 148 TUIR
- ✓ Che il locale ove è esercitata la somministrazione sia conforme alle norme e prescrizioni in materia edilizia, igienico-sanitaria ed ai criteri di sicurezza stabiliti dal Ministero dell'Interno.

Differenze

Mentre per gli enti affiliati basta la segnalazione certificata di inizio attività, con riferimento agli altri è necessaria l'autorizzazione.

Vale in entrambi i casi il divieto di non poter fare concorrenza con insegne e aperture sulla pubblica via.

Ulteriori modalità di gestione punto ristoro

Per gli impianti di proprietà degli enti pubblici univocamente nell'ipotesi in cui la convenzione preveda in favore del soggetto selezionato come gestore in virtù di una procedura ad evidenza pubblica la facoltà di una eventuale sublocazione del bar/punto ristoro in favore di soggetti terzi, il gestore avrà la possibilità di non interessarsi direttamente dell'operatività degli spazi a ciò destinati e individuare un gestore esterno al quale affidare la specifica attività.

In assenza di autorizzazione alla facoltà di sublocazione il gestore sarà tenuto a provvedere direttamente accollandosene anche tutti gli oneri e le responsabilità conseguenti.

Ulteriori modalità di gestione punto ristoro

- ✓ **contratto di comodato:** è una fattispecie che si avvicina al concetto di prestito gratuito. Il centro sportivo non pretenderà nulla dalla "*datio*" in gestione dell'attività ma avrà diritto a rientrarne in possesso a semplice richiesta
- ✓ **contratto di affitto d'azienda:** il bar viene dato in gestione, per un periodo predeterminato a fronte del pagamento di un canone di locazione previo rilascio di regolare fattura da parte del sodalizio
- ✓ **contratto di associazione in partecipazione:** ipotesi in precedenza molto utilizzata con l'apporto di solo lavoro fattispecie però eliminata con il jobs act.

2. LICENZA COMMERCIALE - ATTIVITÀ APERTA AL PUBBLICO

L'ente sportivo non gode di alcuna semplificazione (si applicano le norme ordinarie), né agevolazione al netto della possibilità di applicare il regime forfettario di cui alla Legge n. 398/1991- Cfr. Circolare 18 ADE.

Si applicano i piani del commercio > possibilità di diniego della licenza a causa del contingentamento.

3. LICENZA IBRIDA - LUOGO OVE SI SVOLGE IN VIA PREVALENTE ATTIVITÀ RICREATIVA

Prevista per enti che non riescono a controllare l'accesso ai soli soci (v. art. 3, comma 6 lettera d), della Legge n. 287/1991).

L'ente sportivo dilettantistico non gode di agevolazioni al netto della possibilità di applicare il regime forfettario della Legge n. 398/1991.

Non si applicano però i piani del commercio e, quindi, l'attività non può essere contingentata.

Profili Tributari

Indipendentemente dal tipo di licenza amministrativa alla quale si è avuto diritto i proventi derivanti dall'attività di somministrazione sono pienamente soggetti ad imposizione.

Nulla impedisce all'ente, se ne ha diritto, di godere del regime agevolato della Legge 398 e di svolgere attività commerciale.

*“Per le associazioni di promozione sociale (...) non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, **sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3**”.*

Cassazione Civile, Sezione tributaria, Sentenza 12 maggio 2010, n. 11456, Min. Economia Finanze e altri / Circolo Max Sport Club.

“Costituisce ormai, infatti, principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte quello secondo il quale, sia in tema di imposte sui redditi che in materia di imposta sul valore aggiunto, nel sistema vigente anteriormente all'entrata in vigore della L. 23 dicembre 2000, n. 383, art. 4 che ha consentito ai circoli di finanziarsi con attività commerciali consistenti nella cessione di beni e servizi ai soci ed ai terzi, l'attività di bar con somministrazione di alimenti e bevande verso pagamento di corrispettivi specifici svolta da un circolo sportivo, culturale o ricreativo, anche se effettuata ai propri associati, non rientra in alcun modo tra le finalità istituzionali del circolo stesso, e deve quindi ritenersi, ai fini del trattamento tributario, attività di natura commerciale (cfr., quanto alle imposte sui redditi, Cass. n. 15191 del 2006, e, quanto all'IVA, Cass. nn. 20073 del 2005, 26469 e 28781 del 2008)”.

Cassazione Civile, Sezione tributaria, Sentenza 16 marzo 2016, n. 5154, Agenzia delle Entrate/ Circolo Arci Badulero.

*“Proprio la correlazione logica tra le diverse previsioni ha indotto la giurisprudenza di legittimità a ritenere che non vanno considerate come effettuate nell'esercizio di attività commerciale - e quindi non sono imponibili - **unicamente quelle prestazioni e quei servizi che realizzino le finalità istituzionali senza alcuna specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione, e, quindi, non imponibili, mentre ogni altra attività espletata dagli stessi soggetti deve ritenersi rientri nel regime impositivo**”.*

Gestione store – punto merchandising

In ipotesi di impianto e store gestito da soggetto profit non si ha diritto ad alcun tipo di vantaggio salvo la possibilità di non essere soggetti alle regolamentazioni in materia di contingentamento delle licenze per i pubblici esercizi in ragione della particolarità dell'oggetto della vendita e trattandosi di un esercizio all'interno dell'impianto sportivo.

Gestione store – punto merchandising

In ipotesi di impianto e store gestito da soggetto costituito in forma associativa, la cessione di beni rivolta ai propri soci è riconducibile alle forme speciali di **vendita al dettaglio di cui al D. Lgs. 114/1998**

Art. 16 regola la gestione da parte delle associazioni e dei circoli privati del c.d. «spaccio interno» prevedendo specifici presupposti e oneri per il legittimo esercizio dell'attività

Gestione store – punto merchandising

Requisiti di carattere amministrativo:

- I locali **non** devono avere **accesso sulla pubblica via**
- La vendita dei beni deve essere **riservata a i soci**
- Devono essere rispettate le norme in materia di **idoneità dei locali**
- Deve essere individuato e segnalato al Comune un **soggetto preposto** allo spaccio che sia in possesso dei **requisiti** previsti per l'esercizio dell'attività del commercio al dettaglio (D. Lgs. 114/1998 art 5)

Gestione store – punto merchandising

Per iniziare l'attività è necessario presentare una comunicazione preventiva (SCIA) al Comune competente per territorio indicando la sussistenza degli elementi di cui sopra

Laddove non sussistessero i presupposti indicati l'attività di vendita non si differenzerebbe da quelle di carattere generale riguardanti il commercio con conseguente applicazione della relativa disciplina normativa

Gli oneri e le responsabilità del gestore connesse all'emergenza da Covid-19

Art. 29 *bis*, D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (c.d. Decreto Liquidità) come modificato in sede di conversione L. 5 giugno 2020, n. 40

Per la tutela contro il rischio di contagio da COVID-19 i datori di lavoro adempiono agli obblighi indicati dall'art. 2087 del Codice ***“mediante l'applicazione delle prescrizioni contenute nel protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del COVID-19 negli ambienti di lavoro, sottoscritto il 24 aprile 2020 tra il Governo e le parti sociali, e successive modificazioni e integrazioni, e negli altri protocolli e linee guida..., nonché mediante l'adozione e il mantenimento delle misure ivi previste”***

Art. 2087 C.c. «Tutela delle condizioni di lavoro»

«L'imprenditore è tenuto ad adottare nell'esercizio dell'impresa le misure che, secondo la particolarità del lavoro, l'esperienza e la tecnica, sono necessarie a tutelare l'integrità fisica e la personalità morale dei prestatori di lavoro»

Il datore di lavoro deve sempre adottare tutte le misure idonee a prevenire sia i rischi insiti all'ambiente di “lavoro”, sia quelli derivanti da fattori esterni e inerenti al luogo in cui tale ambiente si trova.

Protocolli federali e linee guida di settore

I protocolli federali e le linee guida di settore devono contenere **le misure per il contrasto ed il contenimento della diffusione** del COVID-19 negli specifici impianti di riferimento per la pratica delle rispettive discipline e devono essere rigorosamente applicati.

Dal verificarsi del contagio non può automaticamente ritenersi l'inadeguatezza delle misure di prevenzione adottate ovvero non può essere indiscriminatamente ritenuto che sul gestore gravi una qualche responsabilità, per la sussistenza della quale è, invece, necessario *“che la lesione del bene tutelato derivi causalmente dalla violazione di determinati obblighi di comportamento imposti dalla legge o suggeriti dalle conoscenze sperimentali o tecniche in relazione al lavoro svolto”* (v. Cass. n.3282/2020).

Affinché gravi una responsabilità in capo al gestore è necessario che questi non ponga in essere imprudentemente, negligenzemente o per imperizia le misure di riduzione del rischio epidemiologico.

CONTATTI

Avv. Ernesto Russo

@ e-mail: russo@studiolegalermc.it

Avv. Carmen Musuraca

@ e-mail: musuraca@studiolegalermc.it