

GESTIONE DEGLI IMPIANTI SPORTIVI DEGLI ENTI LOCALI

“Aspetti giuridico-amministrativi”

Ancona, 28 Aprile 2011

Avv. Carmen Musuraca

IL CANONE DI CONCESSIONE

**I CONTRATTI DI SUB-CONCESSIONE:
LA GESTIONE DEL POSTO DI
RISTORO E/O DI UN PUNTO VENDITA**

**ASPETTI CONTRATTUALI E
PROBLEMATICHE AMMINISTRATIVE
E DI DIRITTO TRIBUTARIO**

CANONE CONCESSORIO

PROBLEMA DI TERMINOLOGIA GIURIDICA SOTTESA AGLI EFFETTI DEI RISPETTI ATTI AMMINISTRATIVI E NEGOZIALI

V. art. 90, commi 25 e 26, della Legge n. 289/2002:

"25. Ai fini del conseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 29 della presente Legge, nei casi in cui l'ente pubblico territoriale non intenda gestire direttamente gli impianti sportivi, la gestione è affidata in via preferenziale a società e associazioni sportive dilettantistiche, enti di promozione sportiva, discipline sportive associate e Federazioni sportive nazionali, sulla base di convenzioni che ne stabiliscono i criteri d'uso e previa determinazione di criteri generali e obiettivi per l'individuazione dei soggetti affidatari. Le regioni disciplinano, con propria legge, le modalità di affidamento.

26. Le palestre, le aree di gioco e gli impianti sportivi scolastici, compatibilmente con le esigenze dell'attività didattica e delle attività sportive della scuola, comprese quelle extracurricolari ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1996, n. 567, devono essere posti a disposizione di società e associazioni sportive dilettantistiche aventi sede nel medesimo comune in cui ha sede l'istituto scolastico o in comuni confinanti".

CANONE CONCESSORIO

GLI STRUMENTI

STRUMENTI GIURIDI DA UTILIZZARE PER ARRIVARE A GESTIRE L'IMPIANTO

CONCESSIONE AMMINISTRATIVA DI SERVIZI : Provvedimento amministrativo con cui la pubblica amministrazione conferisce ex novo situazioni giuridiche soggettive attive al destinatario affidandogli il compito di fornire un servizio di interesse pubblico (gestione impianto sportivo di proprietà pubblica), ampliandone così la sfera e la capacità giuridica.

CONVENZIONE : atto contrattuale con il quale il soggetto proprietario e gestore concordano i rispettivi obblighi e responsabilità. Il soggetto pubblico è il proprietario, quello privato è utilizzatore e gestore dell'impianto

CANONE CONCESSIONARIO

Il gestore subentra alla PA nella fornitura di un servizio di interesse pubblico che spetterebbe all'ente garantire assumendosi anche il rischio di gestione

Possibilità **non obbligo** di prevedere la corresponsione di un canone

CANONE CONCESSIONARIO

Canone concessorio

Ha funzione di corrispettivo, di vera e propria controprestazione per l'uso particolare del suolo/bene pubblico e può essere determinato dall'ente locale in relazione a parametri di beneficio economico, entità soggezione ed utilità particolare ritraibili dall'occupazione

Rappresenta esclusivamente la somma dovuta a titolo di riconoscimento del diritto di proprietà dell'Ente Locale sul bene oggetto della concessione (da qui la denominazione ricognitorio) la cui determinazione avviene senza correlazione con i parametri di utilità

CANONE CONCESSORIO

Differenza con la TOSAP

" Il canone ricognitorio [...] non costituisce duplicazione della tassa di occupazione delle aree pubbliche, essendo i presupposti giuridici dei due istituti nettamente diversi; mentre il canone concessorio trova la sua giustificazione nella necessità per l'ente pubblico proprietario del terreno di trarre un corrispettivo per l'uso e l'occupazione del suolo pubblico concessi contrattualmente o in base ad atto amministrativo in favore di terzi, la tassa di occupazione spazi ed aree pubbliche è istituto di diritto tributario, dovuta al comune quale ente impositore al verificarsi di determinati presupposti ritenuti dal legislatore indici, seppure indiretti, di capacità contributiva. E' quindi giuridicamente possibile la coesistenza tra i due istituti e la sovrapponibilità del prelievo a carico del soggetto che occupa il suolo pubblico" (Foro amministrativo, 2001).

CANONE CONCESSORIO

PROFILI TRIBUTARI – IRES

Vista la **natura di diritto privato del canone** – affermata in via maggioritaria - dal punto di vista tributario esso sconterà il seguente regime:

Imposte dirette - IRES: l'esborso del canone costituisce un costo per l'ente che lo eroga, inerente all'attività istituzionale posta in essere, quindi deducibile.

Simile esborso pare connotato infatti dai requisiti di competenza, certezza, inerenza e determinabilità.

CANONE CONCESSORIO

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

In casi ordinari il soggetto – persona fisica o giuridica - che loca ad un terzo un bene immobile emette regolare fattura sull'introito percepito, non caricandovi l'IVA solo in casi speciali in cui il soggetto passivo (es., società immobiliare) sia esente.

Può sembrare che la convenzione, regolando il rapporto fra le parti mutuando i termini privatistici del contratto di locazione – alla cui natura va comunque ricondotta l'intera logica dell'operazione -, mutui il rispettivo regime IVA in base allo schema specifico delle locazioni.

GRAVE SBAGLIO (!)

L'ente locale, IN GENERE, non è un soggetto d'imposta per definizione (art. 4 D.P.R. IVA), in quanto esso persegue fini istituzionali meramente pubblicistici.

Il Comune riveste lo *status di soggetto passivo IVA*, *solo nel* momento in cui realizza attività commerciale esercitando i propri poteri di diritto privato con il requisito dell'abitudine.

CANONE CONCESSORIO

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

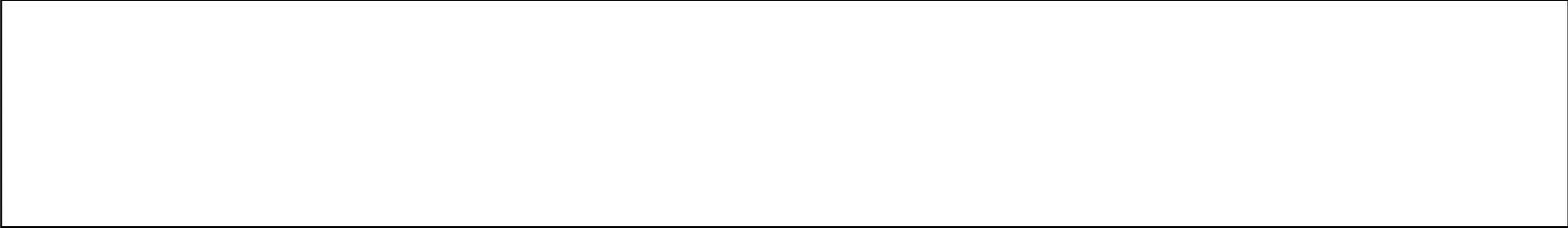
I principi comunitari istitutivi dell'imposta, prevedono che le attività svolte nell'espletamento di compiti istituzionali, non conferiscono soggettività passiva.

Questa scelta di principio, conforme all'esigenza di escludere dall'imposta le attività che abbiano un'essenza pubblicistica, esclude dall'imposizione (per carenza del requisito soggettivo) le attività svolte dagli enti pubblici territoriali *"anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi, o retribuzioni"* (art. 4, paragrafo 5, VI Direttiva CEE – ora art. 13, Direttiva CEE 28 novembre 2006, n. 112).

CANONE CONCESSORIO

"Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.



LA GESTIONE DEL PUNTO VENDITA E DEL POSTO DI RISTORO:

Aspetti contrattuali (associazione in partecipazione, affitto di ramo d'azienda, gestione diretta)

Problematiche di diritto amministrativo e tributario

GESTIONE DIRETTA

Qualora la convenzione sottesa alla concessione di servizi e la concreta struttura dell'impianto lo permettessero, l'associazione /società sportiva che gestisce l'impianto, potrà istituire dei punti vendita o punti di ristoro assumendosene la gestione direttamente

Qualora il gestore non volesse assumersi direttamente il rischio di gestione di questi servizi di carattere accessorio rispetto alla concessione principale, laddove previsto, potrà provvedere alla stipula di contratti di sub-concessione essendo comunque direttamente responsabile nei confronti della PA

ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE : definizione

ART. 2549 CODICE CIVILE e segg.

Contratto consensuale, aleatorio a prestazioni corrispettive per mezzo del quale un soggetto (associante) attribuisce ad un altro soggetto (associato) il diritto a partecipare agli utili o alle perdite derivanti dalla gestione della sua impresa o di uno o più affari, a fronte di un apporto di capitale e/o di una determinata prestazione lavorativa (di varia natura purché suscettibile di valutazione economica, anche mera attività lavorativa)

ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE

L'apporto dell'associato deve avere comunque carattere strumentale per l'esercizio dell'impresa o lo svolgimento dello specifico affare, ma non determina la formazione di un soggetto nuovo o la costituzione di un patrimonio autonomo, né la comunione dell'affare o dell'impresa, che restano di esclusiva pertinenza dell'associante che farà propri gli utili, salvo nei rapporti interni l'obbligo di liquidare all'associato la quota di sua spettanza

ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE

Salvo patto contrario l'associato partecipa alle perdite nella stessa misura in cui partecipa agli utili, ma le perdite che colpiscono l'associato non possono superare il valore del suo apporto (art. 2553 c.c.)



Contratto di cointeressenza: diritto agli utili dell'impresa senza partecipare alle perdite (forma propria) o diritto di partecipazione sia agli utili che alle perdite senza il corrispettivo di un determinato apporto (art. 2554 c.c.)

ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE : elementi essenziali del contratto

Attività "imprenditoriale" dell'associante

Natura aleatoria del compenso dell'associato

Libertà di forma ed assenza di un rapporto società (eccezione nel caso di apporto di beni immobili o diritti reali immobiliari atto pubblico o scrittura privata autenticata)

La gestione rimane di regola in capo all'associante ma le parti possono derogare demandando all'associato poteri gestori interni e/o esterni (art. 2552 c.c.)

ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE : differenze con il contratto di società

Con la sua stipula non si ha la nascita di un nuovo soggetto di diritto diverso e ulteriore

Non si costituisce un patrimonio autonomo rispetto a quello dell'associante (l'apporto rimane ben distinto e non si confonde nel patrimonio dell'associante)

L'impresa rimane di esclusiva competenza dell'associante, pertanto è solo nei confronti di quest'ultimo che i terzi possono assumere obbligazioni o vantare diritti (art. 2551 c.c.)

ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE: differenze con il rapporto di lavoro subordinato

Non esiste vincolo di subordinazione dell'associato rispetto all'associante ma solo l'obbligo di adempiere agli impegni assunti contrattualmente

Non è garantita una retribuzione periodica in base a contratti di categoria o a livelli salariali ma il compenso è determinato in funzione degli utili conseguiti dall'associante (qualora ce ne siano)

A differenza del datore di lavoro che non deve rendere conto al dipendente del proprio operato, l'associante è obbligato a rendere conto all'associato della gestione dell'impresa o dell'affare (art.2552 c.c.)

Prevale l'analisi in concreto del rapporto.

AFFITTO DI RAMO D' AZIENDA : definizione

ART. 2562, 2561, 2112 CODICE CIVILE

Contratto avente ad oggetto la concessione in godimento, verso pagamento di un canone, di un complesso unitario di beni mobili ed immobili, materiali ed immateriali organizzati per lo svolgimento di un'attività d'impresa

AFFITTO DI RAMO D' AZIENDA : differenza con locazione di immobile

L'immobile non costituisce l'oggetto principale della stipulazione con funzione prevalente e assorbente ma rappresenta uno degli elementi costitutivi il complesso di beni legati tra loro da un vincolo di interdipendenza e complementarietà per il conseguimento di un determinato fine produttivo .

Fondamentale l'elemento dell' organizzazione – sufficiente la potenziale idoneità alla produttività

AFFITTO DI RAMO D' AZIENDA : differenza con locazione di immobile

Rilevanza della distinzione :

Non si applica la disciplina vincolistica delle locazioni

Non si applica il privilegio del locatore di immobili ex art. 2764 c.c.

Non si applica la legge sulla tutela e l'indennità per l'avviamento commerciale

AFFITTO DI RAMO D' AZIENDA : disciplina

Per espressa previsione normativa vale quanto previsto in materia di usufrutto d'azienda

Si considera ad ogni modo applicabile in generale la disciplina dell' affitto in quanto compatibile

AFFITTO DI RAMO D' AZIENDA : disciplina

Richiesta la forma scritta *ad probationem* (salva la necessità in ipotesi di cessione particolari beni) e il contratto deve esser sottoposto a registrazione

Si realizza la successione naturale a titolo universale dell'affittuario nei rapporti giuridici dell'affittante, salvi i contratti a carattere personale o specifiche esclusioni concordate dalle parti, il terzo contraente può recedere per giusta causa decorsi tre mesi

Per quanto riguarda la gestione dei rapporti di lavoro si applica l'art. 2112 c.c. (cessione ramo d'azienda), il rapporto continua anche in capo all'affittuario e il lavoratore conserva tutti i diritti acquisiti – indifferenza dei rapporti di lavoro rispetto alle vicende dell'azienda

PROBLEMATICHE AMMINISTRATIVE E DI DIRITTO TRIBUTARIO

Problematiche annesse alla gestione dell'angolo –
corner.

Punti ristoro.

GESTIONE ANGOLO CORNER IN REGIME DI CONCESSIONE

Dinamica: proprietario/gestore dell'impianto (Concedente) > ente sportivo (concessionario).

Autorizzazioni amministrative: l'attività di vendita di materiali e merci diversi da cibi e bevande è, oggi, pienamente liberalizzata,

v. Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dall'art. 1 della Legge 4 agosto 2006, n. 248, art. 3:

*“Le attività commerciali, come individuate dal decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, e di somministrazione di alimenti e bevande, sono **SVOLTE SENZA** i seguenti limiti e prescrizioni:*

- a) l'iscrizione a registri abilitanti ovvero possesso di requisiti professionali soggettivi per l'esercizio di attività commerciali, fatti salvi quelli riguardanti il settore alimentare e della somministrazione degli alimenti e delle bevande;*
- f) l'ottenimento di autorizzazioni preventive e le limitazioni di ordine temporale o quantitativo allo svolgimento di vendite promozionali di prodotti, effettuate all'interno degli esercizi commerciali, tranne che nei periodi immediatamente precedenti i saldi di fine stagione per i medesimi prodotti;*
- f-bis) il divieto o l'ottenimento di autorizzazioni preventive per il consumo immediato dei prodotti di gastronomia presso l'esercizio di vicinato, utilizzando i locali e gli arredi dell'azienda con l'esclusione del servizio assistito di somministrazione e con l'osservanza delle prescrizioni igienico-sanitarie.*

Le regioni e gli enti locali adeguano le proprie disposizioni legislative e regolamentari ai principi e alle disposizioni di cui al comma 1 entro il 1° gennaio 2007”.

**Non occorre la dichiarazione di inizio attività, oggi
la S.C.D.I.A.**

GESTIONE ANGOLO CORNER IN REGIME DI CONCESSIONE

Trattamento tributario dei proventi ottenuti dal soggetto *non profit* che in regime di *concessione – convenzione* gestisce il corner per la vendita di prodotti - merchandising.

Applicazione secca dell'art. 148, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e quindi dell'art. 4, comma 5 lettera a), del D.P.R. 22 ottobre 1972, n. 633.

Presunzione di commercialità dei proventi

GESTIONE ANGOLO CORNER IN REGIME DI CONCESSIONE

Ovviamente anche se il soggetto che gestisce il corner in sub-concessione è un ente *profit*: il reddito è sempre d'impresa; piena soggettività IVA;

GESTIONE ANGOLO CORNER IN REGIME DI CONCESSIONE

ALTERNATIVE

In realtà, potrebbe accadere che l'ente sportivo tenti di *detassare* gli introiti in questione *anche* accedendo all'ipotesi di cui all'art. 143 comma 3 lettera a), del TUIR.

Ma è essenziale il requisito dell'occasionalità.

N.B.

NON RIENTRA MAI NELLO SPETTRO DELL'ART. 143 *cit.* DEL TUIR IL PROVENTO REPERITO DAL PAGAMENTO DELLA QUOTA SOCIALE AUMENTATO PER L'EROGAZIONE DI *MATERIALE IN DOTAZIONE (tuta, sacca ecc. ecc.)*.

**Solo a punti di somministrazione cibi e bevande = i cibi non
mutano le loro caratteristiche organolettiche**

Riferimenti normativi: Legge 25 agosto 1991, n. 287 e D.P.R. 4
aprile 2001, n. 235.

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE

INQUADRAMENTO

L'attività di somministrazione bevande e cibi è sempre e comunque soggetta a **duplice autorizzazione** di provenienza comunale e dell'azienda sanitaria locale, attivata direttamente dal Comune (v. artt. 1 e 3 della Legge n. 287/1991)

Le autorizzazioni possono riguardare:

attività meramente circolistica – forma maggiormente semplificata ed agevolata- accesso riservato ai soci;

attività ordinariamente commerciale – forma non semplificata e sostanzialmente non agevolata – accesso libero;

Attività ibrida, riferita a punti di ristoro di associazioni che svolgono attività prevalentemente ricreativa – accesso libero.

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE

1. LICENZA CIRCOLISTICA

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

REQUISITO SOGGETTIVO: Ha come PRESUPPOSTO che l'ente sportivo dilettantistico – in regola con i precetti di cui all'art. 148, comma 8, del TUIR – sia affiliato ad uno di quegli enti od organizzazioni aventi finalità assistenziali inseriti nelle liste tenute dal Ministero dell'Intero.

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE

REQUISITO OGGETTIVO: *accesso solo ai soci.*

Equivoco di fondo – domanda: ai soci dell'ente sportivo che gestisce il punto, **OPPURE** ai soci dell'ente assistenziale iscritto nelle liste del Ministero ?

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE

INTERPRETAZIONE SISTEMATICA DELL'ART. 2 DEL D.P.R. N. 235/2001

Ci pare che la condizione essenziale non riguardi il rapporto associativo della persona con l'ente sportivo, quanto, piuttosto, il rapporto che intercorre fra la persona e l'ente di promozione a sua volta iscritto negli elenchi del Ministero.

Ergo, se il soggetto è *socio* sia del club che dell' E.P.S., non si pongono problemi.

Per contro, se il soggetto non è affiliato all' E.P.S. si pone un problema di legalità amministrativa e comunque di imponibilità dei proventi.

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE

D.P.R. n. 235/2001: pone una nettissima distinzione fra i circoli aderenti, o meno, alle Organizzazioni nazionali aventi finalità assistenziali, come tali riconosciute dal Ministero dell'Interno (artt. 2 e 3);

D. Lgs. 26 marzo 2010, n. 59, art. 64: "È subordinata alla dichiarazione di inizio di attività ai sensi dell'articolo 19, comma 2, secondo periodo, - (n.d.r. : ora Segnalazione certificata) - anche l'attività di somministrazione di alimenti e bevande riservata a particolari soggetti elencati alle lettere a), b), c), d), e), f), g) e h) del comma 6 dell'articolo 3 della legge 25 agosto 1991, n. 287. Resta fermo quanto previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 4 aprile 2001, n. 235".

La norma di cui all'art. 148, comma 5, del TUIR fa riferimento agli Elenchi del Ministero, non al Registro delle A.P.S.

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE :Ente affiliato a soggetto riconosciuto dal Ministero

MODALITÀ

Articolo 2 del D.P.R. n. 235/2001.

“Le associazioni e i circoli, di cui all'articolo 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, aderenti ad enti o organizzazioni nazionali le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno, che intendono svolgere direttamente attività di somministrazione di alimenti e bevande a favore dei rispettivi associati presso la sede ove sono svolte le attività istituzionali, presentano al Comune, nel cui territorio si esercita l'attività, che la comunica per conoscenza alla competente Azienda Sanitaria Locale (A.S.L.) per il parere necessario all'eventuale rilascio dell'autorizzazione di idoneità sanitaria, una denuncia di inizio attività (n.d.r.: ora Segnalazione certificata) ai sensi dell'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni. Detta denuncia può essere presentata anche su supporto informatico, laddove le Amministrazioni comunali abbiano adottato le necessarie misure organizzative.

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE Ente affiliato a soggetto riconosciuto dal Ministero

Nella denuncia il legale rappresentante dichiara:

- a) l'ente nazionale con finalità assistenziali al quale aderisce;
- b) il tipo di attività di somministrazione;
- c) l'ubicazione e la superficie dei locali adibiti alla somministrazione;
- d) che l'associazione si trova nelle condizioni previste dall'articolo 111, commi 3, 4-*bis* e 4-*quinquies*, del testo unico delle imposte sui redditi;
- e) che il locale, ove è esercitata la somministrazione, è conforme alle norme e prescrizioni in materia edilizia, igienico-sanitaria e ai criteri di sicurezza stabiliti dal Ministero dell'interno ai sensi dell'articolo 3, comma 1, della legge e, in particolare, di essere in possesso delle prescritte autorizzazioni in materia.

3. Alla denuncia è allegata copia semplice, non autenticata, dell'atto costitutivo o dello statuto”.

... SEGUE

Ricevuta la segnalazione, il Comune ha l'onere, **ENTRO 60 GIORNI**, di motivare un eventuale provvedimento di diniego (frattanto l'attività può essere anche già iniziata);

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

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE Ente affiliato a soggetto riconosciuto dal Ministero

PROBLEMATICHE ULTERIORI

L'ente sportivo dilettantistico può affidare in *sub* - concessione solo la gestione del *bar* a un altro soggetto *profit* ?

Diversità di vedute.

Tesi preferibile: NO, perché poi gli avventori, a questo punto, non sarebbero più soci né dell'ente sportivo – che si disinteressa del bar - né tantomeno dell'Ente iscritto nel Registro tenuto dal Ministero dell'Interno.

Conseguenze: piena imponibilità dei proventi e situazione di irregolarità amministrativa.

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE Ente affiliato a soggetto riconosciuto dal Ministero

PROFILI TRIBUTARI

Nei casi di autorizzazione super - semplificata, è certo che agevolazioni possano esistere solo per le A.P.S. ricomprese fra gli Enti iscritti nel Registro del Ministero dell'Interno.

Ma per gli enti sportivi dilettantistici, affiliati agli Enti di cui sopra, la Cassazione è chiara nel ritenere il contrario interpretando letteralmente il comma 5 dell'art. 148, comma 5, del TUIR. Manca la conformità ai fini istituzionali

Nulla impedisce all'ente di godere del regime agevolato della Legge 398 e di fare senza limiti attività commerciale (v. art. 149 del TUIR).

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE Ente affiliato a soggetto riconosciuto dal Ministero

Vi è quindi una piena soggettività IVA ed IRES.

Nulla impedisce all'ente di godere del regime agevolato della Legge 398 e di svolgere senza limiti attività commerciale (v. art. 149 del TUIR).

"Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, 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 simili 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".

... E INFATTI

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)".

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE : Ente NON affiliato a soggetto riconosciuto dal Ministero

" 1. Le associazioni e i circoli di cui all'articolo 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, non aderenti ad enti o organizzazioni nazionali le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno, che intendono svolgere direttamente attività di somministrazione di alimenti e bevande a favore dei rispettivi associati presso la sede ove sono svolte le attività istituzionali, presentano al Comune, nel cui territorio si esercita l'attività, domanda di autorizzazione ai sensi dell'articolo 3 della legge. Detta domanda può essere presentata anche su supporto informatico, laddove le Amministrazioni comunali abbiano adottato le necessarie misure organizzative.

2. Nella domanda, il legale rappresentante dichiara:

a) il tipo di attività di somministrazione;

b) l'ubicazione e la superficie del locale adibito alla somministrazione;

c) che l'associazione ha le caratteristiche di ente non commerciale, ai sensi degli articoli 111 e 111-bis del testo unico delle imposte sui redditi;

d) che il locale, ove è esercitata la somministrazione, è conforme alle norme e prescrizioni in materia edilizia, igienico-sanitaria e ai criteri di sicurezza stabiliti dal Ministero dell'interno, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, della legge e, in particolare, di essere in possesso delle prescritte autorizzazioni in materia.

3. Alla domanda è allegata copia semplice, non autenticata, dell'atto costitutivo o dello statuto".

DIFFERENZE

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

Ciò detto, non vi sono mutamenti sostanziali di disciplina.

ARTICOLO 86, COMMA 2, DEL T.U.L.P.S.

Si è chiarito che tanto la Segnalazione di inizio attività, quanto l'eventuale autorizzazione, costituisce condizione necessaria, ma non sufficiente, per poter essere autorizzati a vendere anche alcolici.

REQUISITI

Non possono essere apposte targhe, segnalazioni sulla pubblica via e nemmeno insegne

(v. Ministero dell'Interno, Circolare 19 febbraio 1972, n. 10.9401/12000.A, e 27 febbraio 1982, n. 10.1405/12000.A).

Casi di cessazione dell'attività, da adottarsi con Ordinanza: nel caso in cui l'attività sia stata posta in essere senza S.D.I.A. ovvero senza autorizzazione, oltre che per la mancanza dei requisiti necessari

(v. art. 4, comma 3, del D.P.R. n. 235/2001).

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE

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.

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

GESTIONE CENTRO SOMMINISTRAZIONE CIBI E BEVANDE IN REGIME DI CONCESSIONE

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.

... SEGUE

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

**ANALISI DEGLI ASPETTI FISCALI
CONNESSI ALLA GESTIONE DI UN
IMPIANTO SPORTIVO:**

**CONTRIBUTI, IMPOSTA SULLA
PUBBLICITÀ, OCCUPAZIONE DI
SUOLO PUBBLICO, TASSA O
TARIFFA SUI RIFIUTI SOLIDI
URBANI, ACCISE SUL GAS METANO**

IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI E PUBBLICITA'

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".

IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI E PUBBLICITA'

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 PUBBLICITA'

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 PUBBLICITA'

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.

Pare, da ultimo, a chi scrive che dell'esenzione possano beneficiare anche le società di capitali dilettantistiche, quali enti senza scopo di lucro anche se diversi dagli enti non commerciali

TASSA RIFIUTI SOLIDI URBANI DECRETO LEGISLATIVO N. 15 NOVEMBRE 1993, N. 507

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche sono soggetti passivi.

Dichiarazione *una tantum* (una sorta di *inizio attività*) su appositi moduli.

Teorico versamento in una (o due) rate annuali.

Periodo d'imposta avente durata annuale salvo casi specifici che non riguardano la presente materia.

ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

Secondo l'art. 62, comma 2, del Decreto T.A.R.S.U.: "2. *Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione*".

Si conferma quindi il fatto che gli enti sportivi sono soggetti passivi con **possibilità di godere di specifica esclusione da imposta** – regolata in sede locale e **sempre che si proceda ad una regolare e conforme denuncia**.

SEGUE ... ALLO STESSO MODO

"L'esenzione totale da T.A.R.S.U. prevista dal regolamento del Comune per i locali ed aree delle associazioni che perseguono finalità di alto rilievo sociale o storico-culturale e per le quali il Comune si assume interamente le spese di gestione non può essere riconosciuta ad un ente morale ONLUS con scopi sociali, le cui spese di gestione non siano mai state a carico del Comune. La disciplina T.A.R.S.U., inoltre, non contempla alcuna norma che preveda tale esenzione od esclusione per gli enti in qualsiasi forma costituiti che abbiano scopi culturali o sociali a differenza di quanto avviene, invece, per l'I.C.I."

Cassazione civile, Sent. V, 15 aprile 2005, n. 7913, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 8/2005 p. nota di Lamberti.

Se tale principio vale per le ONLUS – e quindi se è vero, come è, che l'esclusione da T.A.R.S.U. non si applica in automatico, ciò non può che valere anche per le a.s.d. e s.s.d. (soggetti meno privilegiati delle ONLUS).

NELLO SPECIFICO

la potestà regolamentare dei Comuni è praticamente *smisurata*.

In linea di massima, sulla base dei principali Regolamenti analizzati a campione, si nota che non sono considerate aree produttive di rifiuti quelle dove si attua la pratica sportiva (campo da gioco, sala palestra ...); per contro le altre (spogliatoi, docce e simili) sono nella stragrande maggioranza dei casi assoggettate alla T.A.R.S.U. (e lo saranno anche alla T.I.A.).

SEGUE ...

Analisi dei principali testi.

ROMA: *"Non sono soggetti alla Tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti per loro natura o per il particolare uso cui sono destinati stabilmente, come quelli: [...] nei quali si effettuano esclusivamente attività sportive o ginniche limitatamente alle sole superfici adibite a tale uso";*

MILANO: *"Sono esenti dalla tassa i locali e le aree scoperte utilizzati dal Comune per uffici e servizi, i locali e le aree scoperte adibiti al culto, nonché la parte di superficie degli impianti sportivi riservata, di norma alla sola pratica delle attività sportive sia che detti impianti siano ubicati in aree scoperte che in locali".*

Regolamenti di **Bologna e Firenze** (già in regime di T.I.A.) sono di analogo tenore.

TARIFFA IGIENE AMBIENTALE

Riferimenti normativi:

Direttive CEE nn. 75-442; 91-56; 91-156;

Decreto Legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (Decreto c.d. *Ronchi*);

Leggi regionali di riferimento.

La **Tariffa di Igiene Ambientale** rappresenta il nuovo sistema di finanziamento comunale della gestione dei rifiuti e della pulizia degli spazi comuni introdotto in Italia dal Decreto c.d. *Ronchi*: dovrà sostituire progressivamente la T.A.R.S.U. Come dice il nome, la tariffa al contrario della tassa ha come obiettivo di far pagare agli utenti esattamente per quanto usufruiscono del servizio (nel modo più preciso possibile).

SEGUE ...

Risoluzione ministeriale 25/E del 5 febbraio 2003 e n. 250/E del 17 giugno 2008: la natura della T.I.A. non presenta carattere tributario bensì *civilistico*, in quanto si configura come un *corrispettivo* per il servizio di raccolta di rifiuti urbani retto da norme di diritto civile e quindi non imperative.

Pertanto, rivestendo la natura di servizio, l'Agenzia delle entrate ha ravvisato anche l'assoggettabilità ad IVA.

Questa interpretazione non è stata però condivisa da parte della giurisprudenza che ne hanno ravvisato la natura tributaria e la conseguente esclusione dal campo di applicazione dell'IVA. (Cassazione civile, Sez. V, 9 agosto 2007, n. 17526, conf. a Cassazione civile, Sez. V, 22 febbraio 2005, n. 3551, Cassazione civile, Sez. V, 17 novembre 2003, n. 17356 – tutte in CED e in BANCA DATI - UTET *PlurisOnline*)

SEGUE ...

Incertezza su questioni teoriche, ma da un punto di vista operativo, come detto, si scorgono infinite somiglianze operative rispetto alla T.A.R.S.U.

La tariffa è divisa in due parti:

quota fissa: serve a coprire i costi di esercizio, come i costi dello spazzamento delle strade, e gli investimenti in opere;

quota variabile: dipende invece dai rifiuti prodotti dall'utente.

SEGUE ...

Esempio, Regolamento T.I.A. di Firenze (già attivato):
"Sono escluse [...] le superfici degli impianti sportivi destinate esclusivamente all'esercizio di attività sportiva e riservate ai soli praticanti. Sono invece soggette a tariffa i locali e le aree riservate diverse da quella sportiva quali ad esempio spogliatoi, servizi, uffici, gradinate, punti di ristoro ecc." .

Come si nota, specifica la distinzione fra aree escluse dalla tariffa (imposta) e quelle che comunque si considerano tali, con ciò determinandosi una perfetta coincidenza con le disposizioni già viste oggi adottate dal Comune di Milano e Roma per la T.A.R.S.U.

Accise sul consumo di metano

La modifica alla nota 1 dell'art. 26 del D.Lgs. n. 504/1995 è introdotta dall'art.12, comma 5, della legge n. 488/1999 (finanziaria 2000) che alla lettera b) recita testualmente nel secondo periodo, dopo le parole "settore alberghiero", sono inserite le seguenti "negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza scopo di lucro", alla lettera c) "dopo il secondo periodo è inserito il seguente "si considerano altresì compresi negli usi industriali, anche quando non è previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas metano utilizzato negli impianti sportivi".

Da queste disposizioni risulta estesa l'accisa ridotta per gli usi industriali del gas metano agli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche senza fine di lucro e ciò produrrà una riduzione dell'aliquota fiscale sui consumi.

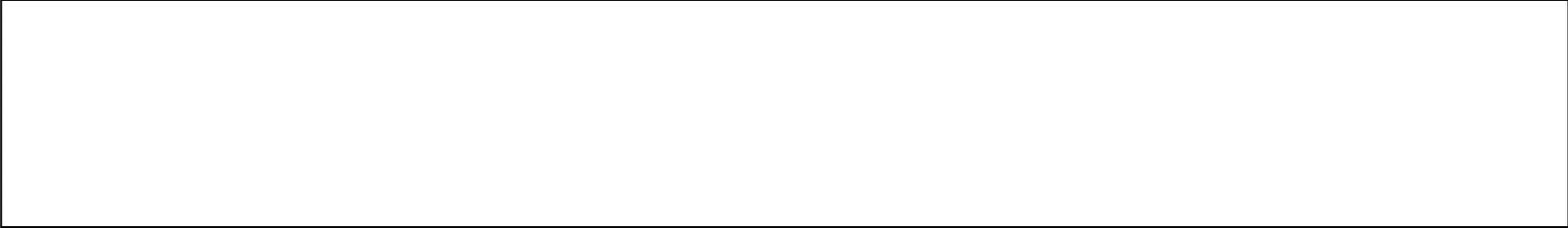
Pertanto, l'associazione richiedente ha diritto all'agevolazione che dovrà essere richiesta all'ente erogatore del servizio

Accise sul consumo di metano

Applicazione dell'aliquota ridotta dell'Imposta di consumo sul gas metano per gli usi previsti dall'Articolo 26 del Decreto Legge n. 504/1995, e successive modifiche e integrazioni.

L'agevolazione è prevista per le a.s.d. effettivamente tali, in quanto svolgenti attività dilettantistiche senza fini di lucro.

Questi sono i due requisiti necessari per accedere al regime agevolato, quindi requisiti propri anche delle società sportive dilettantistiche.



CONTRIBUTI

A fondo perduto

Contributi corrispettivi

Contributi per attività commerciali

RITENUTA 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.

RITENUTA 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

CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO.

A prescindere dal fatto che essi siano erogati sulla base di convenzioni (accreditamento), ovvero ai fini di agevolare l'attività istituzionale dell'ente



NON SCONTANO: ires (v. art. 143, comma 3, del tuir) – iva – Ritenuta d'acconto al 4%.

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]. [...]".

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;

soggettività IVA piena

sconta la ritenuta *ex art.* 28 del D.P.R. 600/1973.

FUORI CONVENZIONE (per attività commerciale)

piena rilevanza IRES (ricavo);

soggettività IVA piena ovvero in regime di esenzione (ad es.:
esenzione su contributi resi per svolgere attività didattiche
ed educative);

**CONTRIBUTI EROGATI DA ENTI PUBBLICI A SOGGETTI
SPORTIVI DILETTANTISTICI**

**CONTRIBUTI SENZA RAPPORTO
SINALLAGMATICO A FONDO
PERDUTO PER ATTIVITA'
COMMERCIALE**

FUORI DA ALCUNA CONVENZIONE.

Piena rilevanza IRES (sopravvenienza attiva);

Fuori campo IVA, *ex art. 2, comma 3. del D.P.R. n. 633/1972.*

Sconta la ritenuta a titolo d'acconto.

CONTRIBUTI EROGATI DA ENTI PUBBLICI A SOGGETTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

I contributi di cui sopra che scontano ORDINARIAMENTE la ritenuta -, e quindi:

Contributi corrispettivi emessi fuori convenzione ed i contributi emessi per attività commerciale, soggetti ad IRES, e soggetti ad IVA nel primo caso e fuori campo nel secondo (art. 2, comma 3 lettera a), del D.P.R. IVA)

POSSONO NON SCONTARE LA RITENUTA DI CUI AL CITATO ART. 28 EX COMMA 9 ART. 90 DELLA LEGGE N. 289/2002, SE EROGATI IN FAVORE DEI SOGGETTI IVI INDICATI.

Gr@zie per l'attenzione

CONTATTI

sito web:

www.martinellirogolino.it

 051/38.46.57  051/38.41.12

e-mail:

segreteria@martinellirogolino.it

musuraca@martinellirogolino.it