

CAPITOLO QUINTO

MANIFESTAZIONI CON INGRESSO A PAGAMENTO E/O CON ALTRE ENTRATE AUTONOME

5.1 Premessa: l'esercizio d'impresa commerciali

Finora si sono esaminate le problematiche fiscali dei Comitati Organizzatori in generale. Si sono visti cioè i problemi fiscali che debbono superare i Comitati qualunque attività pongano in essere, e cioè sia con entrate autonome sia senza.

Trattiamo ora degli ulteriori problemi che incombono sui Comitati per il fatto che richiedano il pagamento del biglietto per assistere alla manifestazione sportiva o per il fatto che abbiano altre entrate autonome quali, ad esempio, i proventi da sponsorizzazione, da pubblicità od altro.

Tale discriminazione si rende necessaria in relazione all'attuale normativa fiscale relativa agli Enti cosiddetti "non commerciali". Vediamo di analizzare brevemente.

Tanto la legge istitutiva dell'IRPEG (DPR 598/73) che la legge istitutiva dell'IVA (DPR 633/72) nella loro attuale formulazione, trattando della soggettività passiva di quegli enti — quali appunto i nostri Comitati — che istituzionalmente non esercitano attività di tipo commerciale (e ne vedremo successivamente la definizione), discriminano la tassazione a seconda appunto che esercitino o meno, anche marginalmente, una tale attività.

In altre parole, le succitate leggi escludono dalla tassazione tutta l'attività meramente istituzionale priva di scopo lucrativo, ma sottopongono a imposizione quella parte di attività che, sia pure esercitata marginalmente e non conferendo alcun scopo di lucro all'ente, produca tuttavia dei redditi.

Da ciò si evince immediatamente l'importanza di definire cosa s'intende fiscal-

mente per attività d'impresa commerciale e, quindi, di esaminare quando e come il Comitato Organizzatore sconfina dal terreno dell'attività meramente istituzionale a quello dell'attività d'impresa.

Si è detto che il Comitato Organizzatore è un ente avente esclusivamente lo scopo di organizzare una manifestazione sportiva senza alcun fine di lucro, ma tuttavia, come è noto, al fine di autofinanziarsi ha necessità di ricorrere a varie forme di attività che, pur non conferendogli civilisticamente uno scopo di lucro e rimanendo in ogni caso strumentali e subordinate rispetto all'oggetto principale del Comitato (8), vengono considerate alla stregua dell'esercizio di attività d'impresa per la legge fiscale.

Punto centrale del problema è quindi l'individuazione del confine fra attività istituzionale che, si ripete, non è soggetta ad alcuna forma di tassazione, e attività d'impresa. La definizione di Reddito d'impresa ci è fornita dall'art. 51 del DPR 597/73 (istitutivo dell'IRPEF) che individua il reddito d'impresa in quelle attività previste all'art. 2195 del C.C. (9) anche se non organizzate in forma d'impresa, e nelle altre attività di prestazione dei servizi a terzi se organizzate in forma d'impresa.

Da tale definizione non è comunque sempre agevole trarre gli argomenti necessari per qualificare un'attività posta in essere da un ente istituzionalmente non commerciale come d'impresa o meno.

Gli studiosi di Diritto Tributario si sono infatti, a lungo scontrati sul problema dando vita ad una vasta letteratura in materia.

Attualmente, però, un intervento legislativo (DPR 954/82) ha affrontato in maniera decisiva l'argomento, risolvendo molti punti oscuri del problema.

(8) Sotto il profilo civilistico il Comitato è rimane un ente privo di scopo di lucro costituito per gestire una manifestazione come detto nel primo capitolo.

(9) - Attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi
- attività intermediaria nella circolazione dei beni
- attività di trasporto per terra-acqua-aria
- attività bancaria e assicurativa
- attività ausiliare alle precedenti.

Tralasciando, pertanto, ogni considerazione di ordine storico circa gli orientamenti che sono prevalse in merito al problema, veniamo immediatamente ad esaminare l'attuale dettato legislativo così come risulta novellato dal recente DPR 954/82 che ha in qualche modo chiarito il difficile problema, rivedendo di fatto integralmente l'art. 20 del DPR 598/73 (relativo appunto alla tassazione degli Enti non commerciali) e dando dello stesso un'interpretazione autentica con efficacia retroattiva.

Tale articolo, in tal modo riveduto, individua, con delle presunzioni assolute, da un lato quelle attività che in ogni caso debbono considerarsi d'impresa per gli Enti non commerciali e dall'altro quelle attività che debbono in ogni caso essere considerate istituzionali.

Esso, tuttavia, pur chiarendo molti punti oscuri della materia, analizza il problema più propriamente per le Associazioni (esso infatti ha un'estrema importanza per quanto riguarda la gestione fiscale delle Associazioni sportive) e deve quindi essere opportunamente interpretato nell'ipotesi — che a noi interessa — dei Comitati Organizzatori di meetings di Atletica Leggera.

L'articolo in questione considera a tutti gli effetti relative all'attività istituzionale le somme versate dai soci delle associazioni a titolo di quota associativa o quale corrispettivo di maggiori servizi concessi ai soci purché inerenti all'attività istituzionale.

Applicando tale norma per analogia alla realtà dei Comitati Organizzatori, abbiamo che i contributi versati dai membri promotori ed organizzatori, nonché da altri enti (che diverranno così membri onorari), non debbono considerarsi relativi all'attività d'impresa ma a quella istituzionale (10). Per contro, lo stesso articolo indica delle attività che si presumono in ogni caso commerciali ancorché finalizzate al raggiungimento dello scopo istituzionale. Ciò nel senso che, come nel caso dei Comitati Organizzatori, se viene posta in essere — supponiamo — una attività di pubblicità per finanziare il Comitato, anche se il fine ultimo è quello di raggiun-

gere lo scopo istituzionale (la manifestazione sportiva) tale attività si considera in ogni caso d'impresa ed è soggetta a tassazione (11).

Pertanto, l'attività spettacolistica che dà luogo alla vendita dei biglietti, quella pubblicitaria, le sponsorizzazioni e la gestione di altre attività indicate nel citato articolo, debbono essere in ogni caso considerate quali attività d'impresa con tutti gli oneri che ne conseguono.

Ai fini IVA la distinzione è identica. Con una coordinazione insperata, infatti, il nostro Legislatore fiscale ha disciplinato in maniera identica il problema degli Enti non commerciali sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini IVA (12). Pertanto, quelle attività che il Comitato pone in essere, considerate "d'impresa", sono imponibili sia ai fini IVA sia ai fini IRPEG/ILOR.

Vediamo ora partitamente le singole fonti d'entrata per i Comitati Organizzatori e il relativo trattamento tributario.

5.2 L'attività spettacolistica

Si è in presenza di un'attività di pubblico spettacolo quando il Comitato Organizzatore richiede agli spettatori della manifestazione il pagamento di un biglietto per l'accesso. La mancanza infatti di tale corrispettivo esclude, come si è detto in precedenza, qualunque forma di tassazione.

L'attività spettacolistica posta in essere è considerata attività d'impresa commerciale in quanto trattasi di prestazione di servizio verso un corrispettivo effettuato non esclusivamente a favore di soci.

I proventi di tale attività al netto dei costi incontrati per la sua realizzazione saranno, pertanto, sottoposti a imposizione diretta. Analogamente, le entrate derivanti dalla vendita dei biglietti sconteranno l'IVA. Vediamone le formalità.

(10) Ciò tuttavia non è sempre vero (vedi infra Cap. V).

(11) Cfr. art. 20 DPR 29 settembre 73 n. 598.

(12) Il contenuto dell'art. 4/633/72 è infatti analogo a quello dell'art. 20/598/73.

5.2.1 IVA e imposta sugli spettacoli

Il regime IVA per gli esercenti attività spettacolistica è un regime particolare disciplinato all'art. 74 del DPR 633/72 (forfait spettacolo).

In virtù di tale norma è infatti possibile (13) liquidare e pagare l'IVA assieme all'imposta sugli spettacoli direttamente alla SIAE che è l'ente esattore (14). Il recente D.L. 853/1984, comunemente denominato "Visentini-ter", non ha modificato i termini di applicazione di tale regime forfettario escludendo espressamente dalla nuova disciplina i soggetti che si avvalgono della suddetta norma agevolatrice. Vediamo pertanto assieme questi due tributi.

L'imposta sugli spettacoli deriva la sua disciplina da quella che, in passato, regolamentava i diritti erariali sui pubblici spettacoli e sui trattenimenti. Con la riforma del 1971 anch'essa è stata riveduta e disciplinata dal DPR 640/72. Tale legge considera tra i presupposti d'imposta gli spettacoli sportivi di ogni genere con ingresso a pagamento.

La base imponibile di tale imposta è, infatti, data dall'importo dei singoli biglietti venduti al pubblico per l'ingresso o l'occupazione di posto, al netto dell'IVA, e con l'aggiunta degli aumenti apportati ai prezzi delle consumazioni offerte al pubblico, dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi obbligatoriamente imposte agli spettatori, e dell'ammontare degli abbonamenti e di altri sussidi corrisposti da privati per l'allestimento dello spettacolo. Soggetto passivo dell'imposta è dunque il Comitato Organizzatore che dovrà eseguire i seguenti adempimenti:

a) aprire preventivamente una posizione IVA presso il competente ufficio provinciale, specificando che si tratta di una posizione IVA relativa all'esercizio della sola attività spettacolistica. In tal modo, è possibile avvalersi di tutte le agevolazioni previste dall'art. 74 citato;

b) presentare apposita dichiarazione contenente anche il numero di partita IVA, sottoscritta da un rappresentante le-

gale del Comitato al competente ufficio SIAE;

c) utilizzare appositi biglietti a tre sezioni che, eventualmente, debbono essere suddivisi in differenti dotazioni per i diversi spettacoli. Esistono i seguenti tipi di biglietto:

- 1) Biglietti a pagamento
- 2) Biglietti a riduzione
- 3) Biglietti a riduzione speciale
- 4) Abbonamenti
- 5) Biglietti omaggio
- 6) Tessere di servizio.

1) *Biglietti a pagamento* - Devono essere divisi in tre sezioni e recare chiara la denominazione del posto a cui danno diritto, essere numerati progressivamente in tutte le sezioni, essere di colore differente tra loro a seconda l'ordine di posto.

2) *Biglietti a riduzione* - Hanno le stesse caratteristiche dei biglietti a pagamento. L'imposta va commisurata al prezzo pagato in misura ridotta per i biglietti venduti a prezzo ridotto ai militari di truppa, ai ragazzi, alle donne, agli iscritti agli Enti a carattere nazionale contemplati all'art. 20 del DPR 26/10/72 n. 640. Al di fuori di tali casi è invece dovuta l'imposta in relazione ai prezzi interi stabiliti per i corrispondenti biglietti a pagamento.

3) *Biglietti a riduzione speciale* - Fanno parte delle attività promozionali della manifestazione e possono essere quindi venduti a un prezzo inferiore a quello del normale ordine di posto a cui danno diritto, fermo restando che pagano l'imposta del biglietto normale. Devono recare chiara la dicitura Riduzione Speciale (FIDAL)

4) *Abbonamenti* - Nel caso di una manifestazione di due o più giornate si possono emettere tessere di abbonamento. Le tessere di abbonamento debbono essere preventivamente punzonate dalla SIAE e registrate nel registro di carico e scarico, analogamente ai biglietti in dotazione, e come questi recare la numera-

(13) È tuttavia possibile optare anche per il regime normale. Caso per caso se ne valuterà la convenienza.

(14) D.M. 30/12/77.

25

zione progressiva ed essere emesse in serie distinte di diverso colore per i vari ordini di posti.

Debbono recare, altresì, l'indicazione del numero di spettacoli per cui sono valide. Per tutti gli abbonati l'imposta è liquidata su ciascuna distinta d'incasso con l'aliquota corrispondente al quoziente tra l'importo dell'abbonamento ed il numero degli spettacoli cui l'abbonamento stesso da diritto.

5) *Biglietto omaggio* - Per le manifestazioni sportive organizzate all'aperte o in impianti chiusi, i biglietti gratuiti di semplice ingresso non sono soggetti all'imposta, purché il numero degli ingressi gratuiti non ecceda del 3% della capienza di ciascun complesso ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità. Le suddette percentuali debbono essere ragguagliate a ciascuna categoria di posti.

Sui biglietti gratuiti concessi in eccedenza alle percentuali, l'imposta è dovuta in relazione ai prezzi interi stabiliti per i corrispondenti biglietti a pagamento.

I biglietti gratuiti hanno le stesse caratteristiche dei normali biglietti con l'indicazione, a stampa o a timbro, che il biglietto è gratuitamente rilasciato.

6) *Tessere di servizio* - Per il libero accesso all'interno dello stadio di atleti, giudici, dirigenti, giornalisti e altro personale, si dovranno far stampare delle tessere di servizio e, dopo averle numerate progressivamente, farle punzonare dalla SIAE. Le tessere di servizio non sono soggette ad imposta.

d) Tenere dei registri di carico e scarico dei suddetti biglietti secondo le modalità previste dal citato DPR 640/72.

e) Compilare delle distinte d'incasso (15) in due copie (borderò), da raccogliere successivamente in appositi registri numerati e preventivamente timbrati dalla SIAE. Gli introiti derivanti dalla vendita dei biglietti debbono essere registrati nel quadro B di detta distinta, specificando l'importo netto, l'imposta relativa (secondo la tabella apposita: vedi infra) e l'IVA al 9%.

Sempre nel quadro B vanno poi indicate le frazioni degli abbonamenti che danno diritto all'ingresso alle gare. Per gli abbonamenti, infatti, l'imposta viene liquidata in base alle singole distinte d'incasso con l'aliquota corrispondente al quoziente tra l'importo complessivo dell'abbonamento e il numero delle manifestazioni o gare cui l'abbonamento stesso dà diritto.

Gli importi così determinati al quadro B, assieme agli altri eventuali indicati al quadro C (sponsorizzazioni, pubblicità, contributi) che vedremo successivamente, vengono ricapitolati al quadro D per la liquidazione dell'imposta sugli spettacoli dovuta e dell'IVA. Il quadro A ha invece solamente funzione anagrafica, nel senso che nello stesso andranno indicati i dati anagrafici del Comitato.

f) Presentare le suddette distinte all'ufficio SIAE entro il quinto giorno non festivo successivo:

— per le attività a carattere periodico con frequenza giornaliera, alla quinta giornata d'incasso;

— per le altre attività a carattere periodico, al compimento di ciascuna quindicina (art. 15);

e provvedere al pagamento del tributo.

Tale pagamento avverrà nella seguente misura: (16) per le manifestazioni sportive autorizzate e svolte sotto il controllo del CONI (come nel caso che a noi interessa), qualora negli impianti o nelle aree in cui si svolge la manifestazione almeno il 40% dei posti sia destinato a biglietti, fino a L. 6.000 nette:

- corrispettivi fino a L. 3.150 nette: 4%, con una riduzione all'1% dei primi 1000 biglietti qualora il prezzo di tutti i biglietti non superi le suddette L. 3.150 nette (17)

- corrispettivi da L. 3.150 a L. 6.000 nette: l'8%,

- corrispettivi da L. 6.001 a L. 13.000 nette: il 15%,

- corrispettivi da L. 13.001 a L. 18.000 nette: il 20%,

- corrispettivi da L. 18.001 a L. 25.000 nette: il 25%,

— corrispettivi oltre L. 25.000 nette: il 50%.

Detto ciò, ritorniamo all'esame dell'art. 74/633 che, come si diceva, dà la possibilità ai Comitati Organizzatori di manifestazioni sportive di liquidare e pagare l'IVA dovuta su tali attività in maniera forfettaria assieme all'imposta sugli spettacoli.

Tale norma permette, infatti, di applicare l'IVA sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli e di versarla con le stesse modalità, previa deduzione dei 2/3 del suo ammontare a titolo di applicazione forfettaria della detrazione prevista dall'art. 19/633.

In tal modo, pertanto, i Comitati non debbono operare la normale liquidazione IVA mensile o trimestrale sulla base della differenza fra l'IVA incassata (IVA a debito) e quale pagata (IVA a credito) e, pertanto, sono esonerati da ogni obbligo di fatturazione, registrazione e dichiarazione; il tutto sempreché non optino per il regime normale, nel qual caso i Comitati dovranno comportarsi come un qualunque soggetto IVA.

L'unico obbligo che la legge IVA prevede per i soggetti al forfait spettacolo è quello di numerare, registrare e conservare le fatture d'acquisto. Tale registrazione deve avvenire entro il mese successivo a quello in cui le fatture d'acquisto e le bollette doganali d'importazione sono pervenute al Comitato.

Si rammenta che in tale ipotesi i Comitati non saranno comunque sottoposti al particolare regime di tassazione previsto dal D.L. Visentini-ter in quanto all'art. 2 comma 1 dello stesso vengono espressamente esclusi gli Enti non commerciali di cui all'art. 2 lett. C) del DPR 598/73.

Per quanto riguarda la contabilità fiscale da tenersi ai fini IVA, possiamo concludere che i Comitati Organizzatori che abbiano entrate autonome derivanti dalla vendita dei biglietti (e da altre attività ad essa connesse che vedremo in seguito) sono in regola quando compilano correttamente le distinte di incasso SIAE (borderò) e il registro riepilogativo delle stesse per quanto riguarda le entrate, nonché il registro degli acquisti per quanto riguarda le fatture ricevute.

5.2.2 L'IRPEG e la contabilità fiscale

L'esercizio dell'attività spettacolistica, come si è detto in precedenza, configura per i Comitati un'ipotesi di imponibilità anche ai fini dell'imposizione diretta. L'utille netto, infatti, (ricavi meno costi) eventualmente scaturente da detta attività è imponibile ai fini IRPEG e ILOR in quanto trattasi di attività commerciale. Infatti, come si è detto in precedenza, per i soggetti — quali appunto i nostri Comitati — che istituzionalmente non esercitano attività d'impresa commerciale, l'imposizione diretta scatta solo con l'esercizio, anche in forma strettamente marginale, di una di quelle attività che si sono appunto definite d'impresa commerciale.

A differenza, però, di quanto avviene ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dove tutte le entrate sono sottoposte a tale imposizione (anche se con le detrazioni che si sono viste), ai fini dell'imposizione diretta solo il reddito netto eventualmente scaturente dall'attività commerciale è sottoposto a imposizione (18). Ecco, pertanto, che ai fini di detta imposizione si rende necessaria una contabilizzazione di tutti i proventi e di tutti i costi allo scopo di individuarne il risultato netto. A tal fine, è la legge stessa che prevede pertanto degli obblighi contabili, obblighi la cui complessità varia evidentemente in relazione alle dimensioni del soggetto passivo. Cosicché, nell'ipotesi che a noi interessa, possiamo agilmente convenire che comunque il Comitato si ritroverà nell'ipotesi semplificata (19). Non ci dilungheremo, pertanto, nell'ipotesi della contabilità ordinaria, assai improbabile nella realtà dei Comitati Organizzatori di manifestazioni di atletica leggera.

(15) nei modelli previsti dai DD.MM. 12/4/73 rilasciati dall'ufficio SIAE competente.

(16) ai sensi art. 5 D.L. 4/8/82.

(17) L. 887 29/11/82.

(18) Si rammenta che la tassazione in base al reddito effettivo è resa possibile ai comitati anche senza la tenuta di una contabilità ordinaria per expressa disposizione di legge prevista nel D.L. 853/84.

(19) Prevista per i soggetti aventi un volume di ricavi inferiore ai 780 milioni annui.

La legge fiscale prevede per gli Enti cosiddetti non commerciali la scelta di due vie per contabilizzare e determinare l'utile afferente l'attività commerciale.

L'art. 21 del DPR 598/73 prevede, infatti espressamente la possibilità di determinare il reddito imponibile relativo all'attività commerciale in base ad una contabilità separata che raccolga tutti i ricavi e tutti i costi relativi a detta attività. In altre parole, cioè, secondo tale via è possibile determinare il reddito imponibile seguendo di pari passo le norme dettate in materia di reddito d'impresa (Tit. V, DPR 597/73) tenendo per l'attività d'impresa una propria contabilità.

È evidente nell'ipotesi che stiamo analizzando — e cioè quella relativa all'attività spettacolistica — la notevole difficoltà in cui si imbatteranno gli operatori del Comitato per discernere i costi sostenuti tra quelli relativi all'attività istituzionale (organizzazione del meeting di atletica) e quelli relativi all'attività d'impresa (attività spettacolistica verso il corrispettivo dei biglietti). Sarà, infatti, poco agevole evidenziare in ogni costo il suo sostentimento in funzione esclusiva dell'attività spettacolistica. Così, da un lato, il compenso dato agli incaricati della vendita dei biglietti sarà inequivocabilmente relativo alla attività commerciale, ma dall'altro, per la spesa relativa all'affitto del terreno, non si potrà sostenere la sua completa afferenza all'attività spettacolistica. È evidente come tale facoltà di tenuta di una contabilità separata sia scelta in altre ipotesi di Enti non commerciali (tipico è il caso di un Comune, ente non commerciale, che gestisce una Farmacia comunale).

Per i Comitati Organizzatori la seconda via si rende molto più agevole anche in considerazione degli altri proventi commerciali di cui si dirà in seguito.

Tale seconda via è sempre indicata all'art. 21 del DPR 598/73, e permette la tenuta di un'unica contabilità relativa sia all'attività istituzionale sia a quella o quelle commerciali. In tal modo, prevede la norma, non essendo assoggettati a tassazione i proventi istituzionali, è possibile detrarre i costi sostenuti dai proventi

commerciali per la determinazione del reddito imponibile in base al rapporto fra gli introiti imponibili e tutti gli introiti.

In altri termini, esemplificando, se il Comitato ha avuto costi per 100, questi sarranno deducibili, al fine della determinazione del reddito imponibile, dai ricavi imponibili in base al rapporto esistente fra questi ultimi e tutti gli introiti, compresi quindi quelli non imponibili. Ponendo, perciò, gli introiti imponibili pari a 150 e quelli istituzionali (non imponibili) pari a 30, la deducibilità dei costi sarà data dal rapporto 150/180 cioè 5/6. Pertanto, non tutti 100 saranno deducibili da 150 ma solo $100 \times 5/6$ cioè 83,34.

Il reddito imponibile sarà stato perciò da 150-83,34 cioè 66,66.

Seguendo tale seconda via è perciò sufficiente la tenuta di un'unica contabilità sia per l'attività istituzionale sia per quella commerciale.

Tale contabilità si distingue a seconda appunto del volume dei ricavi. Se questi superano i 780 milioni sarà necessario tenere, con le modalità previste dal codice civile, il libro giornale, il libro degli inventari e il libro dei cespiti ammortizzabili, nonché le schede di mastro relative alla contabilità generale. Tale ipotesi, tuttavia, è assai rara e non l'approfondiamo. Qualora, invece, il volume dei ricavi si mantenga al di sotto dei 780 milioni, l'art. 20 del DPR 600/73, richiamando esplicitamente l'art. 18 dello stesso decreto, prevede la possibilità di tenere la sola contabilità obbligatoria ai fini IVA integrata con tutte quelle rilevazioni importanti ai fini della determinazione del reddito ma, tuttavia, non soggette a registrazione ai fini IVA in quanto escluse dalla previsione normativa di detta imposta.

Nella nostra ipotesi, tuttavia, la contabilità tenuta ai fini IVA ha una conformazione particolare per via del cosiddetto forfait spettacolo di cui si è detto in precedenza.

Essa, pertanto, si concretizza nelle distinte d'incasso e nel registro degli acquisti.

In tal caso, l'art. 18 del DPR 600/73 stabilisce che coloro i quali effettuano operazioni non soggette a registrazione de-

vono annotare in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese. Pertanto, ai fini IRPEG, sarà necessario riportare quindicinalmente l'ammontare degli incassi e degli altri proventi indicati nei borderò su un apposito registro preventivamente numerato e vidimato.

Tale incombenza, non prevista ai fini IVA, si rende necessaria ai fini IRPEG per la determinazione del reddito imponibile.

La particolare modalità prevista, poi, per la determinazione del reddito imponibile ai fini IRPEG in caso di contabilità unica consiglia, infine, a nostro modo di vedere, l'indicazione in tale registro ed in un'apposita colonna delle entrate istituzionali per la formazione del noto rapporto.

Ricapitolando, ai fini IRPEG la contabilità si concretizzerà in un registro "entrate" in cui vengono annotate separatamente le entrate istituzionali e quelle indicate nei borderò, ed in un registro "acquisti" in cui vengono registrate, oltre alle fatture d'acquisto (ai sensi art. 74/633), anche tutti gli altri costi esclusi dal campo d'applicazione IVA ai sensi dell'art. 18/600 (20).

In caso di contabilità generale, tutti i componenti reddituali attivi e passivi istituzionali e commerciali verranno registrati sul libro giornale e negli appositi conti secondo una corretta impostazione contabile.

Quanto si è sin qui riportato vale anche nell'ipotesi in cui il Comitato svolga anche altre attività di tipo commerciale. In seguito, infatti, analizzeremo le varie attività che si possono realizzare e, come si vedrà, gli obblighi contabili sono sostanzialmente gli stessi, non facendo la legge fiscale sull'imposizione diretta nessuna distinzione fra i vari tipi di attività commerciale che il Comitato può porre in essere. Gli unici problemi si avranno, invece, in relazione all'IVA ed all'imposta sugli spettacoli. Non sempre, infatti, sarà attuabile il regime forfattario spettacolo. In tale ultima ipotesi — nel caso cioè che il Comitato ponga in essere una attività

commerciale non rientrante nel regime forfattario IVA spettacolo — sarà necessaria la tenuta di una contabilità IVA normale per detta attività.

Ai fini delle imposte dirette, tale attività verrà pertanto contabilizzata con contabilità separata, dando origine ad un autonomo reddito imponibile. Come si vedrà tuttavia, una tale ipotesi, stante l'attuale orientamento in materia di forfait spettacolo, risulterà piuttosto rara nella realtà. Come si dirà più avanti, infatti, l'interpretazione attualmente prevalente della norma che vuole l'attrazione al regime forfattario di tutte le attività connesse o non connesse all'allestimento dello Spettacolo, purché accessorie allo stesso, è assai estensiva. Ciò nel senso che per un Comitato Organizzatore di un'attività essenzialmente di spettacolo ogni altra attività diviene accessoria alla principale. Nell'ipotesi in cui quest'ultima, oltre che accessoria sia anche connessa, sarà sottoposta non solo al regime forfattario IVA spettacolo ma anche all'imposta sugli spettacoli.

5.2.3 *La dichiarazione dei redditi e il pagamento delle imposte dirette*

Come si è visto, il regime di forfait spettacolo esenta il Comitato dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA (che viceversa deve essere presentata da chi opta per il regime normale o da chi esercita attività non rientranti nel forfait spettacolo), ma non lo esenta dalla dichiarazione dei redditi.

Il Comitato, infatti, ponendo in essere un'attività commerciale è tenuto in ogni

(20) Invece del registro "entrate" si potrebbe avere un unico registro "entrate e uscite" nel quale "vengono riepilogati i costi sostenuti ma già registrati in parte nel registro "acquisti" tenuto ai sensi dell'art. 74/633. Non ci risulta che il Ministero disponga per l'una o per l'altra soluzione. A nostro avviso, l'unica condizione necessaria è che in ogni caso sia possibile trarre da tali registri l'indicazione di tutte le entrate e di tutte le uscite avutesi in occasione della manifestazione. Ciò soprattutto al fine di evitare i cosiddetti "accertamenti indutti o sintetici" che la Finanza può effettuare in assenza di un'attendibile contabilità.

caso — anche cioè in assenza di reddito imponibile — alla presentazione della dichiarazione dei redditi mod. 760.

Tale dichiarazione, che normalmente deve essere presentata entro 4 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta (21), per i Comitati Organizzatori la cui attività ha normalmente una durata molto inferiore all'anno dovrà essere presentata entro quattro mesi dalla cessazione dell'attività. Solo nell'ipotesi in cui l'attività del Comitato abbia una durata ultrannuale, nel senso che involga due periodi d'imposta, allora si avrà una dichiarazione per il primo periodo da presentarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo, ed un'altra per il secondo periodo (finale) da presentarsi entro quattro mesi dalla cessazione dell'attività (art. 10 DPR 600/73).

Tale dichiarazione, da compilarsi sull'apposito modello 760, dovrà contenere l'indicazione di tutti i dati anagrafici e reddituali dallo stesso richiesti. In particolare, dovrà essere compilato il quadro 760/D qualora l'attività d'impresa si mantenga in regime semplificato (22), e il quadro 760/C qualora si superi tale regime. In tale seconda ipotesi dovrà allegarsi il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite.

Il reddito imponibile risultante da detti quadri dovrà poi essere riportato al quadro 760/B di riepilogo.

La somma dei redditi riportati al quadro 760/B (23) viene riportata al quadro M-B dove viene calcolata l'ILOR da versare (15% + addizionale 8%). Questa viene poi detratta dal reddito imponibile per il calcolo dell'IRPEG (36%).

Il versamento delle imposte dovute deve essere effettuato presso la competente esattoria, con appositi modelli, entro il termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero tramite bollettino di conto corrente postale. La quietanza di versamento dovrà quindi essere allegata.

La dichiarazione con i relativi allegati dovrà quindi essere presentata all'ufficio comunale competente (nella cui circoscrizione ha domicilio fiscale il Comitato), ovvero spedita per raccomandata al competente centro di servizi.

5.3 I proventi da sponsorizzazione

5.3.1 Premessa: il problema dell'estensione del regime forfait-spettacolo alle attività connesse

Nel mondo dello sport, specie in questi ultimi tempi, la sponsorizzazione ha preso largo piede in quanto molte aziende trovano conveniente attuare una certa campagna promo-pubblicitaria attraverso lo strumento dello sport.

Esse, infatti, si legano ad una società od associazione sportiva affinché questa ponga in essere prestazioni di carattere pubblicitario di diverso tipo in cambio di un certo corrispettivo.

Dal canto loro, le società sportive trovano conveniente effettuare questo tipo di attività soprattutto per coprire le ingenti spese cui vanno incontro per l'esercizio della loro attività sportiva.

Questo tipo di contratto trova applicazione anche nell'ambito delle singole manifestazioni sportive. Ciò nel senso che lo sponsor può trovare interessante sotto il profilo promo-pubblicitario sponsorizzare una certa manifestazione.

In questo caso destinatario del corrispettivo sarà il Comitato che, dal canto suo, si obbligherà in vario modo nei confronti dello sponsor.

La forma più tipica di sponsorizzazione nel caso di manifestazioni sta nell'intestazione di un certo premio, in genere quello più prestigioso, al nome dello sponsor. Ancora, però, la stessa manifestazione può essere intestata allo sponsor, ovvero quest'ultimo può riservarsi il diritto di apporre il proprio nome in esclusiva negli spazi pubblicitari presenti

(21) O per i soggetti con approvazione del bilancio entro un mese da tale approvazione

(22) Nell'ipotesi in cui ci si avvalga del disposto di cui all'art. 21 del DPR 600 circa la possibilità di detrarre i costi in base al rapporto fra i proventi commerciali e tutti i proventi, sarà necessario allegare un prospetto esplicativo ed indicare il reddito o la perdita netta risultante al quadro 760/L, così come chiarito dalle istruzioni indicate a detto modello.

(23) Previsto per accogliere anche redditi di altra natura (fondiari, di capitale, ecc.) che non interessano i nostri Comitati.

all'interno del terreno in cui ha luogo la manifestazione.

In ogni caso, in linea di estrema sintesi, diciamo che il contributo da sponsorizzazione è un contributo che il Comitato riceve per compiere una prestazione di tipo promo-pubblicitario a favore dello sponsor stesso.

Non ci dilunghiamo, pertanto, sugli aspetti minimi della contrattualistica relativa (24) e veniamo alle disposizioni fiscali cui deve sottostare il Comitato che riceve una sponsorizzazione.

È evidente che tale attività rientra in quelle cosiddette d'impresa commerciale e, pertanto, i corrispettivi incassati costituiscono presupposto impositivo sia ai fini IVA sia IRPEG.

Per quanto riguarda l'IVA, occorre in prima ipotesi verificare se anche la sponsorizzazione può rientrare nelle attività connesse a quella spettacolistica, e quindi successivamente delineare il relativo regime comportamentale.

Il problema maggiore cui dà luogo l'adozione del regime forfettario è quello di determinare quali operazioni poste in essere, e che sono rilevanti ai fini IVA, possano essere comprese in siffatto tipo di regime e quali invece non lo possano.

Considerato infatti che la base imponibile dell'imposta sugli spettacoli, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 640/1972 è costituita dai corrispettivi specificatamente attinenti allo spettacolo (biglietto di ingresso), dagli aumenti apportati alle consumazioni offerte al pubblico, dai corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi accessori obbligatoriamente imposti agli spettatori, nonché degli ammontari degli abbonamenti, dotazioni e sussidi corrisposti da persone o enti privati e da ogni altro provento "connesso" all'utilizzazione o allestimento degli spettacoli, si pone la necessità di integrare tale base imponibile con tutti quegli elementi che assumono autonoma rilevanza ai fini dell'IVA, rimanendo, peraltro, estranei alla sfera di applicazione della imposta sugli spettacoli.

Ciò in quanto, come giustamente osserva il Ministero delle Finanze con propria circolare n. 9/400107 del 15/2/1974,

"... più ampia si appalesa..." (rispetto all'imposta sugli spettacoli) "... la sfera di applicazione dell'IVA (cessioni di beni e prestazioni di servizi), per cui nell'esercizio delle attività spettacolistiche alcune operazioni non assoggettabili all'imposta sugli spettacoli (i cosiddetti proventi non connessi all'utilizzazione o all'allestimento dello spettacolo), risultano invece soggette all'IVA..."

"Il diverso campo dei due tributi...", prosegue sempre la circolare, "... non deve, però, portare alla conclusione che il regime semplificato..." (regime forfettario), "... venga meno ogni qualvolta le imprese di spettacolo pongono in essere anche operazioni soggette alla sola imposta sul valore aggiunto. Tale conclusione, che in pratica renderebbe inoperante la norma stessa, non tiene evidentemente conto del carattere collaterale, spesso sporadico e comunque complementare delle operazioni medesime rispetto all'attività spettacolistica vera e propria...".

Riconosciuto, quindi, per le imprese di spettacolo il carattere di accessorietà dei proventi "non connessi", ne è stata prevista la registrazione sulle distinte di incasso approvate con i DD.MM. del 12/4/1973, emanati in relazione al disposto dell'art. 8 del D.P.R. n. 640/1972, che, come si è detto, ai fini impositivi svolgono la funzione del registro delle fatture (art. 23) o del registro dei corrispettivi (art. 24); sulla base delle annotazioni sulla distinta di incasso saranno liquidate cioè sia l'imposta sugli spettacoli sia la imposta sul valore aggiunto.

Quanto detto innanzi è confermato altresì dalla circolare ministeriale n. 57/431300 del 15 ottobre 1973 nella quale è espressamente previsto che, anche sui proventi non connessi all'utilizzazione e allestimento dello spettacolo, l'IVA può essere versata previa deduzione dei due terzi del suo ammontare a titolo di detrazione forfettaria del tributo che ha gravato gli acquisti, secondo l'autonoma disciplina prevista per il regime forfettario dello spettacolo.

(24) vedi, per tutti, Ascani F.B. "Sport e Sponsor", Milano 1984.

Appare utile, inoltre, chiarire che il carattere di accessorietà, giusto quanto affermato nella precipitata circolare ministeriale del 15.2.1974, "... non deve ricercarsi nella modesta rilevanza economica che detti introiti assumono rispetto a quelli dei servizi di spettacolo e trattenimento, bensì riguardo al fatto che si tratta di corrispettivi derivanti da attività non soggette ad imposta sugli spettacoli svolte in connessione con l'attività spettacolistica vera e propria".

Sulla base di tali elementi ne consegue che i Comitati, sempreché non optino per il versamento dell'imposta nei modi normali, devono corrispondere l'IVA su tutte le operazioni svolte, in base agli stessi documenti posti in essere per la liquidazione dell'imposta sugli spettacoli, godendo così della semplificazione degli adempimenti previsti dal regime forfettario IVA-spettacolo (esonero dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione) e della forfettizzazione della deduzione. L'individuazione poi delle operazioni che, pur non essendo connesse all'utilizzazione ed all'allestimento dello spettacolo ma presentando quel carattere di accessorietà di cui sopra, debbano essere comprese nel regime forfettario — e quali non lo possano essere —, rappresenta il problema di fondo da cui siamo partiti. Per la soluzione dello stesso occorre ribadire quanto già implicitamente affermato in precedenza. Intendiamo, cioè, far riferimento al fatto che è stato il Ministero delle Finanze — Direzione Generale Tasse ad estendere, con le proprie circolari ed istruzioni, ai proventi "non connessi" all'allestimento e utilizzazione dello spettacolo la deduzione forfettaria, tenuto conto del carattere collaterale, complementare e accessorio di tali operazioni rispetto allo spettacolo vero e proprio.

Per legge (cioè secondo quanto scaturirebbe da una interpretazione letterale dell'art. 74, l'ultimo comma, D.P.R. n. 633/1972) infatti il regime forfettario sarebbe applicabile solo allorquando l'IVA venga riscossa unitariamente all'imposta sugli spettacoli, sulla base imponibile di quest'ultima.

Tutti i proventi che non rientrino nella base imponibile dell'imposta sugli spettacoli (per la quale si veda l'art. 3 del D.P.R. n. 640/1972), per quanto derivanti da prestazioni di servizio e cessioni di beni (quindi operazioni imponibili ai fini IVA) dovrebbero essere esclusi dal forfait e per essi l'IVA dovrebbe essere applicata nei modi normali.

Sennonché, per i proventi "non connessi" all'allestimento ed utilizzazione dello spettacolo, ma accessori all'attività spettacolistica, è stato stabilito — con una prassi amministrativa oramai più che consolidata — che gli stessi rientrino nel regime forfettario (il carattere di accessorietà di tali proventi viene ricavato, secondo quanto afferma la circolare del 15.2.1974, dalla circostanza che trattasi di corrispettivi derivanti da attività non soggette all'imposta sugli spettacoli, svolte però in connessione all'attività spettacolistica vera e propria).

Tenuto conto di quanto innanzi e ricordando i limiti dell'efficacia vincolante delle circolari ed istruzioni ministeriali nei confronti dei terzi, si deve concludere affermando che l'estensione del regime forfettario ai proventi "non connessi" non può trovare generale applicazione, ma sarà sempre necessaria di volta in volta l'indagine sulla natura dei corrispettivi.

È comunque opportuno evidenziare, a tale proposito, che il carattere di accessorietà va ricercato non già nella eventuale modesta rilevanza economica di tali introiti in raffronto a quelli propri dello spettacolo, bensì riguardo alla circostanza che si tratti di corrispettivi derivanti da attività non soggette ad imposta sugli spettacoli ma svolte in connessione con l'attività spettacolistica vera e propria.

Sono comunque consolidati alcuni punti fermi, sia in senso negativo sia positivo, al fine della classificazione di taluni proventi come derivanti da attività connesse o non connesse, accessorie o no. Sono, pertanto, chiaramente esclusi da tale particolare regime i proventi dei bar annessi agli impianti sportivi, nell'ipotesi in cui i relativi servizi vengano prestati a soggetti diversi dagli spettatori, ovvero quando siano svolti all'esterno degli im-

piani medesimi (cioè prima dell'ingresso, ove avviene il ritiro di una parte del biglietto dello spettatore); altra ipotesi di esclusione si ha — chiaramente — quando il bar sia collocato all'interno dell'impianto, ma sia gestito da soggetto diverso dal Comitato Organizzatore.

Di converso, in dottrina si è comunemente d'accordo (anche su esplicativi, conformi pareri di varie circolari ministeriali) che tra i proventi "non connessi" ma accessori rientrino senz'altro i corrispettivi per la vendita al pubblico di bibite, dolciumi, ecc., i proventi per la concessione a terzi di tali servizi, i proventi dei bar annessi agli impianti sportivi (esclusa l'ipotesi precedentemente esposta in cui i servizi di somministrazione siano prestati anche a persone diverse dagli spettatori), i compensi per riprese televisive e radiofoniche.

Per quanto riguarda i contributi da sponsorizzazione e per attività pubblicitarie, l'opinione attualmente prevalente è per considerarli connessi all'attività spettacolistica. Tale convinzione prende le proprie mosse dal fatto che le prestazioni pubblicitarie derivanti dal contratto di sponsorizzazione vengono espletate nella loro massima misura durante l'attività di spettacolo, ed in ogni caso è durante tale circostanza che lo sponsor ricava i maggiori effetti pubblicitari. In considerazione, quindi, di questo diverso "peso" quantitativo e qualitativo della prestazione pubblicitaria resa in occasioni della manifestazione rispetto alle altre possibili prestazioni pubblicitarie, si deve sostenere senz'altro il carattere di accessoriale e connessione dell'attività piano-pubblicitaria di sponsorizzazioni a quella spettacolistica.

5.3.2 Trattamento fiscale della sponsorizzazione

Al momento del ricevimento del contributo per sponsorizzazione, il Comitato dovrà emettere nei confronti dello sponsor regolare fattura. In essa verranno indicati separatamente l'ammontare del

compenso pattuito, dell'imposta sugli spettacoli (4%) e dell'IVA (18%).

In tal modo, lo sponsor potrà inserire fra i propri costi di pubblicità detta fattura e detrarsi l'IVA pagata.

L'introito per sponsorizzazione, come si è chiarito in precedenza, è connesso all'attività spettacolistica, pertanto sconta l'imposta sugli spettacoli (4%) e l'IVA in regime di forfait-spettacolo con il diritto alla detrazione dei 2/3.

La fattura dovrà, pertanto, essere registrata riportandone il numero al quadro C della distinta d'incasso, nelle colonne relative agli "altri proventi connessi all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli", indicando: a colonna 2 l'ammontare lordo, a colonna 3 l'imposta sugli spettacoli, a colonna 4 l'importo dell'IVA e a colonna 5 l'importo netto.

Nel quadro D verrà poi riportata l'IVA al netto della detrazione dei 2/3.

Tale distinta, come si è detto in precedenza, verrà poi riportata nel registro "entrate" ai fini della contabilità prevista per le imposte dirette. Tale provento, infatti, confluirà assieme a quelli dell'attività spettacolistica e di altre attività a formare il reddito imponibile ai fini dell'impostazione diretta (vedi supra).

Analizziamo ora, per completezza, l'ipotesi del Comitato che riceva un compenso per sponsorizzazione ma che, tuttavia, non ponga in essere attività spettacolistica in quanto non richiede il pagamento del biglietto per assistere alla manifestazione.

In quest'ipotesi, l'attività pubblicitaria derivante dalla sponsorizzazione non può più considerarsi accessoria né connessa all'attività spettacolistica. Essa diviene un'attività autonoma per la quale non è previsto alcun regime forfettario.

In questo caso, il Comitato per l'attività in questione dovrà operare ai fini IVA e II.DD in maniera ordinaria. Dovrà, pertanto, tenere un registro per le fatture emesse ed un registro per gli acquisti opportunamente integrati per la contabilità semplificata di cui all'art. 18 del DPR 600/73.

Trimestralmente o mensilmente, a seconda che il volume d'affari sia inferiore o superiore ai 480 milioni, il Comitato

dovrà provvedere al versamento dell'IVA in base alla differenza fra quella incassata e quella pagata per acquisti inerenti l'attività di sponsorizzazione. A questo punto, evidentemente, nasce il problema più delicato, e cioè quello di discernere fra l'IVA pagata per acquisti relativi alla attività commerciale e l'IVA pagata su acquisti relativi all'attività istituzionale.

La legge in tal senso non ci viene incontro, non offrendoci nessuna possibilità di detrazione pro-rata come avviene per le II.DD.

L'ipotesi in questione è tuttavia piuttosto rara e comunque agevolmente superabile. Riteniamo quindi superfluo dilungarci sull'argomento.

5.4 I proventi da attività pubblicitaria

Quanto si è detto per i proventi da sponsorizzazione vale evidentemente anche per quelli inerenti all'attività di pubblicità in senso stretto. Questa, attuabile mediante cartelli, striscioni, locandine, sonoro, o altro, configura infatti un'attività accessoria e connessa allo spettacolo se attuata all'interno dei luoghi in cui si ha la manifestazione sportiva.

I corrispettivi derivanti da tale attività subiscono, pertanto, lo stesso trattamento di quelli da sponsorizzazione.

Peraltra, nell'ipotesi in cui tale pubblicità venga effettuata dal Comitato al di fuori della manifestazione (ipotesi peraltro assai rara), allora il provento deve ritenersi ascrivibile fra i cosiddetti "non connessi" e, quindi, non sottoposto ad imposizione sugli spettacoli ma ugualmente ad IVA con il regime forfait-spettacolo.

In questa ultima ipotesi, la fattura emessa per tale attività verrà registrata nel quadro C della distinta d'incasso alle colonne relative ai "proventi non connessi....", indicando a col. 2 l'importo lordo, a col. 4 l'IVA e a col. 5 il netto.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale di tali corrispettivi vale quanto si è detto in precedenza per le altre attività di spettacolo e sponsorizzazione senza alcuna differenza.

5.4.1 L'imposta sulla pubblicità

L'esercizio di tale forma "classica" di pubblicità presuppone, tuttavia, il pagamento di un'apposita imposta. Questa, come si accennava in precedenza, è a gettito ed esazione comunale ed è dovuta su ogni forma di pubblicità attuata con o senza corrispettivo.

Sono soggetti ad imposta comunale:

- pubblicità ordinaria (insegne, cartelli, targhe, fregi, ecc.)
- pubblicità effettuata con striscioni;
- pubblicità sonora;
- pubblicità ambulante (distribuzione di volantini, manifestini od altro materiale, cartelli portati da persone circolanti, ecc.);
- pubblicità effettuata con proiezioni;
- pubblicità aerea;
- pubblicità effettuata con veicoli pubblicitari o veicoli in genere.

Non sono, invece, soggetti all'imposta sulla pubblicità i mezzi pubblicitari collocati all'interno o sulle facciate esterne dei locali di pubblico spettacolo, quando si riferiscono allo spettacolo.

L'intera materia è disciplinata dal DPR 26/10/72 n. 639, mentre l'ammontare delle tariffe ed i regolamenti accessori sono di competenza di ciascun comune.

Il Comitato Organizzatore è, in particolare, tenuto a presentare ai competenti uffici una dichiarazione nella quale devono essere specificate le caratteristiche e la durata della pubblicità stessa, nonché a corrispondere il tributo in unica soluzione (in quanto pubblicità inferiore ad un anno) all'atto della presentazione della dichiarazione.

5.5 Contributi da Privati e da Enti Pubblici

I contributi versati da Privati e da Enti Pubblici al Comitato per scopi di liberalità rientrano nella tipica forma di finanziamento propria dei Comitati. Tali contributi vengono, infatti, versati senza alcun corrispettivo con il solo scopo di finanziare un'attività meritevole.

Tali contributi, pertanto, rientrano nell'attività cosiddetta istituzionale (come si

è più volte accennato in precedenza) e, qualora i Comitati non svolgano anche attività commerciali, non sono sottoposti, quindi, né a imposizione IVA né a imposizione diretta.

Gli Enti o i Privati che verseranno tale contributo al Comitato diverranno "membri onorari" (25) e riceveranno dal Comitato stesso una ricevuta indicante l'esclusione da IVA ai sensi dell'art. 4 DPR 633/72 e assoggettata a bollo da L. 500 se l'importo supera le L. 50.000.

Tale contributo, si ripete, versato a scopo di liberalità ad un Comitato Organizzatore di una manifestazione sportiva, non si ritiene tuttavia deducibile dal reddito del soggetto erogante. Ciò in quanto l'art. 60 DPR 597/73 che disciplina la detraibilità delle erogazioni a titolo gratuito non prevede la fattispecie in questione.

Pertanto, si è dell'idea che l'Azienda Privata o l'Ente Pubblico che verserà il contributo, se vorrà poi ascriverlo fra i propri costi di gestione, dovrà versarlo sotto diverso titolo. In tal caso, muterà conseguentemente la disciplina tributaria del contributo stesso.

Diverso è il discorso per quei contributi erogati da Enti Pubblici a quei Comitati che, avendo entrate autonome, esercitano anche un'attività commerciale.

In tal caso, ai sensi degli artt. 28 DPR 600/73 e 55 DPR 597/73, tali contributi concorrono a formare il reddito imponibile del Comitato (sotto forma di sopravvenienze attive) e scontano una ritenuta alla fonte a titolo d'acconto sull'IRPEG dovuta dal Comitato, in misura del 4%.

La suddetta disposizione non è risultata tuttavia esente da critiche nell'ambito degli studi tributari che si sono sviluppati in merito. Si è infatti sostenuto da più parti l'assoggettabilità alla ritenuta e la conseguente imponibilità solo in quei casi in cui il contributo era destinato a finanziare un'attività d'impresa. Tuttavia, l'estrema difficoltà in cui si incorre nella fattispecie esaminata per discernere fra attività istituzionale e d'impresa (vedi supra), fa sì che il Ministero — con propria risoluzione — abbia optato per considerare in ogni caso imponibili tali contributi se destinati ad Enti (come i nostri Comita-

ti) che svolgono contemporaneamente attività istituzionale e commerciale, assoggettandoli quindi sempre a ritenuta.

Restano tuttavia in ogni caso esclusi quei contributi destinati all'acquisto di beni strumentali.

Per quanto riguarda, infine, l'imposta sugli spettacoli, questa prevede l'imposizione per i contributi versati dai Privati.

Nella colonna 2 del quadro C della distinta di incasso ("Dotazione e sussidi corrisposti da privati") vanno perciò riportati i proventi lordi di tutti i contributi versati, nella col. 3 va indicata l'imposta relativa (4%) e nella col. 5 il provento netto. Tali contributi non scontano IVA in nessun caso.

5.6 Altri proventi (Bar, Chioschi, Maratone, ecc.)

Accenniamo, infine, ad un'ultima forma di proventi che il Comitato Organizzatore può conseguire in conseguenza appunto della organizzazione della manifestazione sportiva.

Ci si riferisce a quei proventi che possono scaturire dalla gestione diretta (non tramite terzi) di altre attività all'interno della manifestazione. Può accadere, cioè, che il Comitato trovi conveniente gestire autonomamente, all'interno degli spazi adibiti per la manifestazione, bar e chioschi per la somministrazione di bevande e panini agli spettatori, o per la vendita di altri beni.

Tali attività sono evidentemente attività di tipo commerciale e pertanto sottoposte a tassazione sia ai fini IVA sia IRPEG. La loro accessorietà all'attività spettacolistica permette, tuttavia, l'utilizzazione ai fini IVA del noto regime di forfait-spettacolo.

Il trattamento tributario è perciò identico a quello visto in precedenza per le altre attività commerciali (biglietti, sponsor, pubblicità). I proventi verranno registrati al termine di ogni manifestazione sulla distinta d'incasso nel quadro C alle

(25) E ciò verrà stabilito nell'atto costitutivo del Comitato stesso.

colonne relative ai "proventi non connessi all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli", riportando a col. 2 l'importo lordo, a col. 4 l'importo dell'IVA con l'aliquota relativa all'attività esercitata, dallo stesso scorporata. A col. 5 l'importo netto.

Come si è detto tale attività non sconta l'imposta sugli spettacoli.

L'importo dell'IVA, dedotti i 2/3, verrà poi riportato nel quadro D.

Per quanto riguarda l'imposizione diretta, abbiamo che i proventi di tali attività, contabilizzati sui borderò e successivamente nel registro "entrate", confluiranno tra i componenti positivi del reddito. Di converso, i costi relativi alla gestione di tali attività (acquisti e spese) confluiranno fra i costi tramite la registrazione sul registro degli acquisti previsto dall'art. 74/633 in base al noto rapporto di deducibilità (vedi supra).

È tuttavia possibile per tali attività, come si è detto in precedenza, soprattutto

se assumono una certa rilevanza, tenere una contabilità separata. La convenienza di detta soluzione verrà valutata di volta in volta in relazione alla consistenza di dette attività accessorie.

Si accenna, infine, all'ipotesi di quei Comitati (o di quelle associazioni) che si costituiscono per organizzare maratone o corse campestri non competitive a pagamento.

In questo caso, l'attività è sicuramente da ascriversi nell'ambito di quella d'impresa e, non avendovi pubblico spettacolo, non è assoggettabile al regime del forfait-spettacolo. In tale ipotesi, pertanto, si procederà come per una qualunque attività d'impresa con i regimi ordinari IVA e IRPEG. In tale ipotesi, tuttavia, perdendosi la qualifica di fondo di "ente non commerciale" avendo quest'ultimo un palese scopo di lucro, le disposizioni fiscali da applicarsi sono quelle per i cosiddetti "Enti commerciali" che esulano dai fini del presente lavoro.

Indirizzo dell'Autore

*Dr. Piero Aicardi
Via Marsili, 2
40124 Bologna*

Ringraziamenti

L'Autore ringrazia l'Avv. Roberto Terzaghi per la consulenza e la collaborazione fornita nella redazione di questo testo. Tale collaborazione, lungi dal risolversi in una mera revisione editoriale, si è configurata come diretta partecipazione prima alla costruzione dell'indice dei contenuti poi alla stesura stessa dei diversi capitoli.