

Edizione di mercoledì 22 gennaio 2014

ENTI NON COMMERCIALI

[Lo sport dilettantistico e l'assenza dello scopo di lucro](#)

di Guido Martinelli

PROFESSIONISTI

[Atti notarili: cosa cambia per Notai e contribuenti dopo la Legge di Stabilità](#)

di Giancarlo Falco

IVA

[L'Iva e l'acqua di sorgente](#)

di Fabio Pauselli

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Ammortamento dei diritto di superficie capitalizzato](#)

di Luigi Scappini

IMPOSTE SUL REDDITO

[Si applicano le ritenute sulle retribuzioni corrisposte dal committente per responsabilità solidale con l'appaltatore](#)

di Fabio Landuzzi

ENTI NON COMMERCIALI

Lo sport dilettantistico e l'assenza dello scopo di lucro

di Guido Martinelli

Il provvedimento legislativo inserito nella c.d. legge di stabilità, la [Legge 147/2013, ai commi 303 – 305](#) induce qualche altra osservazione. Infatti, pur essendo stata richiesta per i grandi stadi di calcio, una lettura attenta ci svelerà, invece, come le nuove disposizioni siano rivolte “anche” agli **impianti sportivi di piccole e medie dimensioni**. Ma sarà vero?

La *querelle* sorta sulle virtù taumaturgiche del provvedimento, numerosi sono stati gli interventi tesi a far emergere la circostanza che solo la proprietà degli stadi potrà consentire alle società di calcio di “risanarsi”, **corrisponde al vero?**

Se già il mondo del calcio, con la potenza economica che muove, ha ritenuto necessari **interventi “compensativi”** per garantire la sostenibilità dell’intervento per la realizzazione dei nuovi stadi, con tutte le possibilità finanziarie che questo comporta, cosa accadrà per impianti sportivi di diverse discipline sportive che sono caratterizzati dalla loro natura dilettantistica?

La principale caratteristica che distingue lo sport non professionistico, come meglio lo definisce lo statuto del Coni, da quello professionistico è data dall’obbligo, per i sodalizi dilettantistici, di **escludere lo scopo di lucro, anche indiretto**.

Ma, stando così le cose, quale potrà essere l’interesse di un club non calcistico a effettuare questo investimento?

In origine tutto lo sport viveva sotto questo divieto. Fu la novella alla legge 81/91 del 1996, nata sotto gli effetti della decisione dell’Alta Corte di Giustizia sul caso “Bosman” a recepire le istanze dei club calcistici, interessati a **quotarsi in Borsa** (ulteriore prova, se ce ne fosse stato bisogno, dello strettissimo legame esistente tra la legge 91/81 e il mondo del calcio) di eliminare, nel loro status, l’obbligo del reinvestimento di tutti gli utili prodotti.

Sarebbe simpatico rileggersi la campagna di stampa che appoggiò questa scelta, confrontandola con quella in atto per la nuova legge sugli stadi.

Anche allora sulla Borsa, così come ora sugli stadi, sembrava questione di vita o di morte: sulla quotazione abbiamo visto come è andata a finire, **sugli stadi ... vedremo**.

Pertanto **l’obbligo del divieto di scopo di lucro**, anche indiretto, resta oggi in vigore solo per il

mondo dilettantistico, confermato dal comma 18 dell'art. 90 della legge 289/2002.

Tale limite è il presupposto che ha giustificato, da parte del legislatore, il riconoscimento a tali soggetti di importantissime agevolazioni fiscali e di gestione delle risorse umane: si ricordi che le agevolazioni sui compensi ai soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica non ha uguali nel mondo del terzo settore (ad esclusione dei cori, bande e filodrammatiche)

Ma ne valeva la pena? **Questa assenza di scopo di lucro è proprio uno scoglio insuperabile?**

Non vorremmo che il tutto finisse all'italiana.

Facciamo alcuni casi e aspettiamo che qualcuno ci dica dove sia l'errore del nostro ragionamento.

Società dilettantistica che, nel pieno rispetto della disciplina in vigore, durante la sua attività accantonava gli utili prodotti. Non si pensi, sul punto, agli sport di squadra, ormai ciclicamente in perdita, ma alle moderne società di capitali sportive non professionalistiche che gestiscono, ad esempio, centri di fitness.

Questi, ad un certo punto, decidono di non rinnovare più l'affiliazione alla propria Federazione o al proprio ente di promozione sportiva. Così facendo **"escono" dall'ordinamento sportivo e non ne sono più soggetti alle regole.**

Nulla vieta, allora, di operare **una trasformazione eterogenea** da ente non profit, a ente profit, la cui legittimità è riconosciuta dall'art. 2500 octies del nostro Codice civile. Così, modificato lo statuto, dividerti gli utili accantonati, accumulati anche grazie alle agevolazioni ottenute come sportiva, appare **irrealistico o illegittimo?**

Altra faccia, della stessa medaglia, anche se meno frequente, appare essere quello della **società dilettantistica che viene promossa in un campionato professionalistico**. Anche in questo caso, addirittura per previsione legislativa, trasformazione in *ente profit* e legittima distribuzione dell'utile eventualmente accantonato.

Società immobiliare che decide di realizzare un impianto sportivo. Completata la costruzione, la società invece di procedere alla gestione diretta, come sarebbe intuitivo, **"genera" una sportiva dilettantistica alla quale cede la gestione dell'impianto in affitto d'azienda**. Quest'ultima, utilizza le agevolazioni fiscali che le competono e, poi, trasferisce il profitto così realizzato, ampliato dalla possibilità di utilizzare i citati vantaggi del *non profit*, riversandolo sul canone di locazione da versare all'immobiliare che rimane proprietaria dell'impianto e delle infrastrutture

Piccola evidenziazione. Nel mercato dei "servizi sportivi", ossia la messa a disposizione di impianti sportivi per il libero utilizzo senza finalità agonistiche (ingressi in piscina, palestra, ecc.), operano **sia soggetti dell'ordinamento sportivo, come tali utilizzatori di regole fiscali e**

lavoristiche di favore, sotto un presupposto, quello dell'assenza dello scopo di lucro, come abbiamo visto facilmente aggirabile, e *soggetti profit* ai quali si applicano tutte le regole previste per il mondo dell'impresa.

Nulla da osservare da parte del Garante della concorrenza e del libero mercato?

Probabilmente il legislatore, un occhio anche a questi temi, sarebbe opportuno che lo desse e che il mondo dello sport si chiedesse la “**validità**” del principio dell’assenza dello scopo di lucro.

PROFESSIONISTI

Atti notarili: cosa cambia per Notai e contribuenti dopo la Legge di Stabilità

di Giancarlo Falco

La [Legge di stabilità 2014](#), nei commi da 63 a 67, ha introdotto importanti novità per i Notai e, di conseguenza, per i soggetti coinvolti negli **atti di compravendita**.

È importante fin da subito sottolineare che la norma, pur essendo entrata in vigore il 1 gennaio 2014, **non è ancora operativa**, in quanto è sospesa in attesa della pubblicazione di un regolamento attuativo (decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentito il parere del Consiglio nazionale del notariato), previsto **entro 120 giorni dal 1° gennaio 2014**.

Pertanto gli atti di compravendita stipulati in questi giorni non devono ancora tener conto delle novità che illustreremo di seguito.

Entrando nel merito, la Legge di stabilità 2014 ha previsto che il prezzo pagato in occasione della firma di un contratto di compravendita non sarà più corrisposto direttamente dall'acquirente al venditore: **l'acquirente deporrà, infatti, il corrispettivo nelle mani del Notaio rogante** e il Notaio lo trasmetterà al venditore solo dopo che il contratto sia stato sottoposto alla prescritta **pubblicità** nei Registri Immobiliari o nel Registro delle Imprese.

In particolare, il comma 63 stabilisce che il Notaio o altro pubblico ufficiale è tenuto a versare su **apposito conto corrente dedicato**:

- tutte le somme dovute a titolo di onorari, diritti, accessori, rimborsi spese e contributi, nonché a titolo di tributi per i quali il medesimo sia sostituto o responsabile d'imposta, in relazione agli atti dallo stesso ricevuti e/o autenticati e soggetti a pubblicità immobiliare, ovvero in relazione ad attività e prestazioni per le quali lo stesso sia delegato dall'autorità giudiziaria;
- ogni altra somma affidatagli e soggetta ad obbligo di annotazione nel Registro delle Somme e dei Valori di cui alla legge n. 64 del 1934;
- l'intero prezzo o corrispettivo, ovvero il saldo degli stessi, se determinato in denaro, oltre alle somme destinate ad estinzione delle spese condominiali non pagate e/o di altri oneri dovuti, in occasione del ricevimento o dell'autenticazione di contratti di trasferimento della proprietà o di trasferimento, costituzione od estinzione di altro

diritto reale su immobili o aziende.

Al fine di meglio comprendere la ratio della norma, è importante rilevare che, se è vero che la firma del contratto provoca il passaggio della proprietà dell'immobile dal venditore all'acquirente, è pure vero che l'acquirente consegue la certezza del suo acquisto solo con **l'esecuzione di tutte le formalità pubblicitarie**.

Sul punto, infatti, l'articolo 2644 del Codice Civile è chiaro nello stabilire che l'unico acquirente che acquisisce realmente la proprietà dell'immobile è **colui che registra per primo l'atto di acquisto**.

Si legge infatti che: “*gli atti enunciati nell'articolo precedente non hanno effetto riguardo ai terzi che a qualunque titolo hanno acquistato diritti sugli immobili in base a un atto trascritto o iscritto anteriormente alla trascrizione degli atti medesimi. Eseguita la trascrizione, non può avere effetto contro colui che ha trascritto alcuna trascrizione o iscrizione di diritti acquistati verso il suo autore, quantunque l'acquisto risalga a data anteriore*”.

La situazione che questa norma vuole scongiurare, dunque, è quella in cui, ad esempio, un venditore, nel periodo che va dalla stipula alla trascrizione dell'atto (il termine massimo è di **30 giorni**), riesca a **vendere lo stesso immobile più volte** ad acquirenti diversi: questi ultimi, dunque, si troverebbero nella spiacevole situazione di dover recuperare le somme versate al venditore disonesto con non poche difficoltà.

Vi è un'altra situazione pratica che può essere impedita da questa norma: s'immagini che un soggetto acquisti un immobile libero da ogni vincolo ma che, prima della trascrizione, venga trascritta sullo stesso immobile **un'ipoteca giudiziale a carico del venditore**: a questo punto l'acquirente si troverebbe a comprare un immobile gravato da ipoteca. Con la nuova norma, invece, l'acquirente sarebbe tutelato in quanto potrebbe subito richiedere, direttamente al Notaio, la restituzione del corrispettivo pagato e rinunciare all'acquisto.

La norma continua (comma 65, Legge di stabilità) con un'importante precisazione, stabilendo che gli importi depositati presso il conto corrente dedicato costituiscono **patrimonio separato**. Dette somme sono escluse, dunque, dalla successione del Notaio o altro pubblico ufficiale e dal suo regime patrimoniale della famiglia e sono assolutamente **impignorabili** a richiesta di chiunque.

Ai sensi del comma 66, eseguita la registrazione e la pubblicità dell'atto ai sensi della normativa vigente, e verificata l'assenza di formalità pregiudizievoli, il Notaio o altro pubblico ufficiale provvederà **senza indugio** a svincolare gli importi depositati a titolo di prezzo o corrispettivo.

IVA

L'Iva e l'acqua di sorgente

di Fabio Pauselli

L'Agenzia delle Entrate, con la [**risoluzione n. 11/E del 17 gennaio 2014**](#), ha fornito alcuni interessanti precisazioni in merito all'aliquota IVA sulle **cessioni di acqua di sorgente**, a seguito di un intervento presentato da una società per azioni. Quest'ultima, parallelamente alla commercializzazione dell'acqua minerale in bottiglia, ha recentemente avviato la vendita di acqua in bottiglia destinata al consumo umano (acqua di sorgente) ritenendo che possa rendersi applicabile l'aliquota ridotta al 10%.

A livello normativo esiste una specifica distinzione tra **acque minerali naturali** e **acque destinate al consumo umano**: le acque minerali naturali, a differenza di quelle destinate al consumo umano, sono acque pure e presentano particolari caratteristiche chimiche che le rendono benefiche per la salute, provenendo da una o più sorgenti naturali o perforate le quali le fanno assumere caratteristiche igieniche particolari ed eventualmente proprietà favorevoli alla salute.

Le **acque di sorgente**, invece, sono acque allo stato naturale imbottigliate direttamente alla sorgente, riconducibili nell'alveo delle acque destinate al consumo umano ai sensi dell'art. 20 del D.lgs. n. 176 del 2011.

Nella suddetta risoluzione, riportando un parere fornito dalle Dogane in data 12 settembre 2012, l'Agenzia illustra le differenze tra acqua di sorgente e acqua minerale da un punto di vista chimico; nonostante l'acqua di sorgente, dal punto di vista microbiologico, presenta caratteristiche di purezza molto simili a quelle delle acque minerali non necessitando di alcun trattamento, dal punto di vista chimico l'**acqua di sorgente** segue pienamente la legislazione delle acque potabili secondo la quale è tollerata la presenza di piccole contaminazioni assolutamente proibite in un'acqua minerale naturale e che, se presenti, ne farebbero revocare immediatamente lo status di acqua minerale.

Sebbene l'acqua di sorgente sia assimilabile all'acqua potabile con riferimento alle caratteristiche chimiche e alle limitazioni appena esposte, non può dirsi altrettanto sotto il profilo dell'imposizione indiretta; l'Agenzia delle Entrate, infatti, è dell'avviso che **l'aliquota agevolata del 10%**, di cui al n.81 della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, sia applicabile ai soli corrispettivi dovuti per l'erogazione di acqua potabile e non potabile, erogata ai titolari di contratti di fornitura sottoscritta con i Comuni, mediante l'allacciamento alle condotte della rete idrica comunale. In sostanza si riferisce al **servizio generale di**

erogazione idrica, i cui corrispettivi vengono determinati applicando il regime tariffario in vigore ai consumi misurati attraverso degli appositi contatori intestati ai singoli utenti e per i quali l'aliquota ridotta consente di ridurre i costi a carico della collettività per un servizio primario qual è quello dell'erogazione dell'acqua.

E' per queste ragioni che una **tale agevolazione fiscale non può estendersi alle cessioni di acqua di sorgente o acqua da tavola**, la quale, seppur chimicamente simile all'acqua potabile, è commercializzata al pari delle acque minerali e, quindi, soggetta all'aliquota ordinaria del 22%.

La risoluzione conclude specificando che, in base alle disposizioni contenute nell'art. 10 dello Statuto del contribuente e in assenza di chiarimenti ufficiali sulla portata della norma in questione, **non debbano essere irrogate sanzioni per il comportamento seguito fino ad ora nell'applicazione dell'aliquota IVA al 10%**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ammortamento dei diritto di superficie capitalizzato

di Luigi Scappini

In un [precedente intervento](#) abbiamo analizzato quanto affermato, in maniera non condivisibile, da parte dell'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 36/E/2013](#) in tema di corretto trattamento della **cessione** del **diritto di superficie** da parte del soggetto alienante.

In questo intervento ci occuperemo di come il soggetto **acquirente** debba trattare **contabilmente e fiscalmente** il **costo** sostenuto per il **diritto di superficie** e i successivi **costi** connessi alla **realizzazione** del **fabbricato**.

Il diritto di superficie è un **diritto reale di godimento**, disciplinato dal Codice civile con gli articoli 952-956, a mezzo del quale il proprietario di un terreno permette la costruzione di un bene immobile sul proprio suolo a un soggetto terzo.

Il diritto solitamente viene concesso a **tempo determinato**, con relativo acquisto a titolo originario del fabbricato da parte del proprietario del suolo alla scadenza naturale (la costituzione a tempo indeterminato, difatti, rappresenta una fattispecie residuale e “di scuola”).

La **corretta contabilizzazione** del costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie ha, quale variabile imprescindibile, la modalità di **assolvimento**.

In caso di **opzione** per un versamento **rateizzato**, spalmato in ragione degli anni di durata del diritto, esso rappresenterà un **costo di esercizio** da imputare a conto economico secondo il principio di competenza, con allocazione nella **voce B8**), come previsto dal Documento interpretativo n. 1 del principio Oic n. 12.

Da un punto di vista **fiscale**, invece, concorrerà alla formazione del risultato del periodo secondo le regole di cui all'**articolo 109 Tuir**.

Il **versamento rateizzato** comporta una particolare attenzione in sede contrattuale poiché, nell'ipotesi di suddivisione omogenea dell'importo complessivo nei vari anni, si potrà incorrere in una riqualificazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della cessione del diritto di superficie in un “ordinario” contratto di locazione.

Nella differente ipotesi di **versamento unico**, se l'acquisto del diritto di superficie è **imprescindibilmente connesso con la realizzazione dell'immobile**, fattispecie che ricorre, ad

esempio, nell'ipotesi di costituzione di un parco fotovoltaico, è possibile procedere alla **capitalizzazione** del costo nel fabbricato realizzando. In **caso contrario**, fermo restando la possibilità di capitalizzazione, il diritto dovrà essere distintamente rappresentato tra le **immobilizzazioni immateriali** nella voce B.I.7.

Quando si sarà proceduto alla capitalizzazione del costo sostenuto, lo stesso concorrerà alla formazione del risultato di esercizio imponibile a mezzo del procedimento di **ammortamento**, a condizione che il **diritto** sia stato concesso a **tempo determinato**.

Infatti, non bisogna dimenticare come il Legislatore, con l'articolo 36, comma 7 del D.L. n. 223/2006, abbia stabilito l'indeducibilità dell'ammortamento relativo agli immobili per la quota imputabile al terreno su cui insistono.

E proprio in tema di diritto di superficie, l'Agenzia delle Entrate, con le risoluzioni [n. 157/E/07](#) e [n. 192/E/07](#) ha affermato la **deducibilità integrale** della quota di ammortamento nella sola fattispecie di acquisto del diritto di superficie a **tempo determinato**. Al contrario, nella seconda fattispecie, che abbiamo detto essere comunque residuale nella pratica operativa, si renderà applicabile l'**articolo 36, comma 7 D.L. n. 223/06** con conseguente **scorporo** di una parte della quota di ammortamento, che risulterà non deducibile.

Nel caso in cui la capitalizzazione sia avvenuta considerando il diritto quale **onere accessorio** dell'immobile da edificare, il relativo costo sarà stato iscritto nella voce B.II.1 tra le immobilizzazioni materiali e l'ammortamento sarà effettuato, a decorrere dall'**entrata in esercizio** del fabbricato e in ragione della vita utile dello stesso, seguendo, quindi le regole di cui all'**art. 102 del Tuir**.

Le regole in questione sono quelle che l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 301/E/07](#), ha stabilito debbano essere seguite anche per l'ammortamento del **fabbricato** costruito in forza dell'acquisto del diritto di superficie.

A livello operativo si potranno verificare le seguenti situazioni:

1. un ammortamento **civilistico inferiore** a quello **fiscale** applicabile, con conseguente **indeducibilità dell'eccedenza fiscale** in ragione del venir meno del quadro EC;
2. un ammortamento **civilistico allineato** alla durata del diritto di superficie e quindi **inferiore** a quello **fiscale**: in questo caso, in sede di dichiarazione, si dovrà procedere ad una **variazione in aumento**.

Nel caso in cui il diritto, non essendo funzionalmente connesso alla realizzazione del fabbricato, fosse stato iscritto tra le **immobilizzazioni immateriali** nella voce B.I.7, l'ammortamento avverrà, seguendo le regole dettate dall'**art. 103, comma 2 del Tuir**, in ragione della durata della concessione.

In tal caso si rileverà un **disallineamento** tra durata dell'ammortamento del diritto e del

fabbricato, giustificabile pensando che la **concessione del diritto di superficie rappresenta la costituzione di uno *ius aedificandi* e non l'alienazione della proprietà separata.**

IMPOSTE SUL REDDITO

Si applicano le ritenute sulle retribuzioni corrisposte dal committente per responsabilità solidale con l'appaltatore

di Fabio Landuzzi

L'**art.29 del D.Lgs. 276/2003** prevede che in caso di **appalto di opere o di servizi**, il **committente** imprenditore o datore di lavoro è **obbligato in solido con l'appaltatore**, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, **a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi**, le quote di trattamento di fine rapporto, nonché i contributi previdenziali e i premi assicurativi dovuti **in relazione al periodo di esecuzione del contratto** di appalto, restando esclusa solo la responsabilità per le sanzioni civili di cui risponde colui il quale è il responsabile dell'inadempimento, ovvero del mancato pagamento delle retribuzioni. Tale responsabilità non è stata sinora modificata dal susseguirsi di interventi legislativi in materia e pone quindi al suo verificarsi un ulteriore **interrogativo**; ovvero, è lecito domandarsi se, **nel caso** in cui venga **invocata la responsabilità solidale del committente** e questi sia tenuto a corrispondere ai lavoratori dell'appaltatore le somme non pagate loro dal datore di lavoro inadempiente, il **committente**, seppure in assenza di qualsivoglia rapporto di lavoro diretto con tali persone, **sia o meno tenuto alla applicazione delle ritenute** fiscali previste dall'articolo 23, comma 1, del DPR 633/1972.

A questo interrogativo, l'Agenzia delle Entrate ([Risoluzione n. 481 del 19/12/2008](#)) ha dato **risposta affermativa**.

Il ragionamento svolto dall'Amministrazione è fondato, *in primis*, sul fatto che il vigente testo dell'**articolo 51 del Tuir** nel delineare il perimetro del **reddito di lavoro dipendente** imponibile fa espresso riferimento alla corresponsione di **"somme e valori in genere a qualunque titolo percepiti (...) in relazione al rapporto di lavoro"**. Quindi, **non rileva** il fatto che la prestazione sia riconducibile ad un **rapporto giuridico** in essere con il soggetto che effettua il pagamento, **quanto il presupposto oggettivo**, ossia il fatto che la somma comunque corrisposta sia relativa ad un rapporto di lavoro. Di conseguenza, non vi sono ragioni oggettive per poter sottrarre alla applicazione della ritenuta fiscale i pagamenti delle somme riferite a retribuzioni seppure eseguiti dal committente, malgrado **non in relazione ad un rapporto di lavoro diretto** con le persone beneficiarie del pagamento, **bensì in ragione di un vincolo normativo** di responsabilità solidale con l'appaltatore inadempiente; ciò vale **anche quando il lavoratore** non pagato **agisca** invocando l'**articolo 1676 del Codice civile**, ai sensi del quale coloro che, alle dipendenze dell'appaltatore, hanno dato la loro attività per eseguire l'opera o per prestare il servizio, possono proporre **azione diretta contro il committente** per conseguire quanto è loro dovuto,

fino alla concorrenza del debito che il committente ha verso l'appaltatore nel tempo in cui essi propongono la domanda.

In caso di **omessa applicazione delle ritenute**, quindi, il committente sarebbe passibile delle relative **sanzioni amministrative** ai sensi del D.Lgs. 471/1997.

Riguardo a questo tema può essere segnalata, pur con prudenza, una recente posizione assunta nella [sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Genova \(sentenza n. 112 del 18/6/2013\)](#).

Nel caso in questione era stata contestata ad una società la natura retributiva dell'indennità giornaliera di trasferta pagata ai dipendenti ed erroneamente qualificata a pié di lista dalla società; secondo la **CTP di Genova** in capo al **datore di lavoro** potrebbero essere **applicate le sole sanzioni** conseguenti al mancato assoggettamento delle somme alla ritenuta, mentre **non** potrebbe essere richiesto anche **il pagamento del debito d'imposta**, per il quale rimarrebbero obbligati i soli percipienti.