



La disciplina dei rimborsi spese, il trattamento tributario delle indennità chilometriche, la distribuzione indiretta degli utili, le condizioni per le prestazioni dei dipendenti pubblici.

Ai sensi dell'articolo 69, comma 2 (secondo periodo), del Tuir, non concorrono a formare il reddito del percettore i rimborsi di spese documentate relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

La disciplina dei rimborsi spese

Innanzitutto è opportuno sottolineare che i rimborsi di spese documentate (*rimborsi analitici o a piè di lista*) si differenziano dai *rimborsi forfettari*

. Mentre questi ultimi, infatti, costituiscono il corrispettivo per una prestazione svolta e vengono erogati a fronte dell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica (ad esempio, ad atleti, direttori tecnici, istruttori, allenatori), i primi rappresentano una forma di reintegrazione di spese effettivamente sostenute e, di norma, vengono erogati a favore di associati o componenti del consiglio direttivo, che abbiano effettuato attività per conto dell'associazione.

Ciò posto, i rimborsi forfettari (al pari delle indennità di trasferta, dei premi e dei compensi) sono, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera m), del Tuir, redditi diversi e, in base alla prima parte del secondo comma dell'articolo 69, concorrono a formare il reddito complessivo del percettore solo per la parte che, nel periodo d'imposta, eccede i 7.500 euro. I rimborsi analitici, invece, al ricorrere delle condizioni previste dal secondo periodo del secondo comma dell'articolo 69, in nessun caso costituiscono reddito.

I rimborsi analitici, pertanto, devono riferirsi a spese certe, effettivamente sostenute, connesse all'espletamento di un'attività effettuata per conto dell'associazione fuori dal territorio comunale di residenza o dimora abituale del percipiente. Come detto poco sopra, le voci di spesa rimborsabili sono quelle relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, quali risultano da idonea documentazione probatoria.

Tale tipologia di rimborso deve essere preventivamente prevista e autorizzata dall'associazione (di regola, dal consiglio direttivo, mediante apposita delibera). Inoltre, l'ammontare del rimborso deve essere congruo e idoneo a costituire un compenso mascherato, tale da far presupporre una forma di distribuzione indiretta di utili o altre ipotesi di aggiramento della normativa fiscale.

Dal punto di vista documentale e probatorio, è necessario che le singole voci di spesa siano, da un lato, specificamente e chiaramente evidenziate in una distinta analitica e, dall'altro, siano corredate dei relativi documenti giustificativi, quali, ad esempio: fatture, ricevute fiscali, scontrini, biglietti di trasporto, ricevute taxi, pedaggi autostradali.

Inoltre, qualora le quietanze di pagamento dei rimborsi analitici siano di ammontare superiore a 77,47 euro, le stesse sono assoggettate a imposta di bollo di due euro.

Il trattamento tributario delle indennità chilometriche

Rientrano nell'ambito dei rimborsi analitici anche le indennità chilometriche, erogate a favore di coloro che abbiano effettuato, fuori dal territorio comunale e usando un proprio mezzo di trasporto, attività per conto dell'associazione, qualora le relative spese siano state effettivamente sostenute e analiticamente documentate. In altri termini, al ricorrere delle richiamate condizioni, le indennità chilometriche possono essere considerate rimborsi analitici delle spese di viaggio e, ai sensi dell'articolo 69, comma 2 (secondo periodo), Tuir, non concorrono a formare il reddito di chi le percepisce.

Per rientrare tra i rimborsi di spese documentate, le indennità chilometriche non possono essere forfetarie, ma devono essere analiticamente evidenziate. Al tal proposito, con la risoluzione 38/2014, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la quantificazione analitica delle indennità chilometriche deve essere operata *“in base al tipo di veicolo e alla distanza percorsa, tenendo conto degli importi contenuti nelle tabelle elaborate dall'Acì”*.

Nella stessa risoluzione è stato altresì chiarito che, per soddisfare il requisito di *“prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale*

”, il territorio di riferimento è quello ove risiede o ha la dimora abituale il soggetto interessato che percepisce l'indennità chilometrica. Pertanto, non sono imponibili le indennità chilometriche relative a spese documentate sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza o dimora abituale del percipiente, non assumendo alcuna rilevanza a tal fine la sede dell'associazione erogatrice.

È opportuno, infine, che l'uso del mezzo proprio sia preventivamente autorizzato dall'organo

direttivo dell'associazione, con l'indicazione anche del luogo di partenza, di quello di arrivo e del giorno in cui è effettuata la trasferta.

Compensi agli associati e distribuzione indiretta di utili

Tra le clausole che, ai sensi dell'articolo 90, comma 18, legge 289/2002, le associazioni sportive dilettantistiche sono tenute a inserire nei propri statuti, al fine di usufruire del regime fiscale agevolato per esse previsto, vi è quella di cui alla lettera d) della richiamata disposizione, diretta a garantire *“l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi dell'attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette”*.

Con riferimento alla nozione di distribuzione indiretta dei proventi dell'attività sociale tra gli associati, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 9/2007 (richiamando la precedente circolare ministeriale 124/1998, ha ribadito che, ai fini della sua corretta interpretazione, debba farsi riferimento ai criteri di cui all'articolo 10, comma 6, Dlgs 460/1997 (*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*)).

Tale ultima disposizione, relativa alla disciplina tributaria delle Onlus, nell'individuare alcune fattispecie che costituiscono *“in ogni caso distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione”*, può, infatti, considerarsi come avente valenza generale. Essa, pertanto, è applicabile anche alle associazioni sportive dilettantistiche ai fini della concreta configurazione del requisito di non lucratività, previsto come necessario per l'applicazione della disciplina tributaria agevolata.

In particolare, ai sensi del citato articolo 10, comma 6, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado e ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità
- l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale

- la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal Dpr 645/1994 e dal DI 239/1995, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni
- la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso ufficiale di sconto
- la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

Le previsioni appena richiamate, quindi, sono finalizzate a evitare che, per effetto del superamento di determinati limiti quantitativi nell'erogazione di corrispettivi e compensi a favore degli associati, si realizzi indirettamente la (vietata) distribuzione dei proventi dell'attività dell'associazione.

Le fattispecie indicate hanno valore di presunzione assoluta e il concreto verificarsi di una di esse costituisce in ogni caso un'ipotesi di distribuzione indiretta di utili.

Con la risoluzione 294/2002, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le disposizioni di cui all'articolo 10, comma 6, Dlgs 460/1997, in quanto finalizzate a evitare un utilizzo abusivo ed elusivo di norme fiscali di favore, assolvono una "*funzione interpretativa*" del concetto di distribuzione indiretta di utili.

Al di là delle fattispecie specificamente indicate dall'articolo 10, comma 6, che, si ripete, costituiscono in ogni caso ipotesi di distribuzione indiretta di utili, in tutti gli altri casi sarà necessario procedere a una verifica caso per caso in relazione agli specifici comportamenti posti in essere. In particolare, va accertato se il cumulo di più compensi in capo allo stesso associato consenta, di fatto, di aggirare i limiti quantitativi previsti da ciascuna fattispecie dell'articolo 10, comma 6, o eluda comunque, in concreto, il divieto di distribuzione dei proventi derivanti dall'attività dell'associazione, tenuto conto dell'entità delle erogazioni complessivamente corrisposte all'associato (compresi i compensi che non concorrono a formare il reddito), in relazione alle attività svolte dall'associazione e ai redditi percepiti dalla stessa.

La problematica della potenziale distribuzione indiretta degli utili a favore degli associati si manifesta con particolare riguardo nelle ipotesi di associato/amministratore, laddove in presenza di compensi eccessivamente elevati e/o non congrui rispetto all'attività svolta, si potrebbe presumere una distribuzione (in forma indiretta) di una parte dei proventi dell'associazione e che l'erogazione del compenso per la carica di amministratore rappresenti il mezzo tecnico per distribuire occultamente, ad uno degli associati, parte degli stessi.

Pertanto, i compensi erogati ai soci/amministratori devono essere:

- consoni e congrui rispetto all'attività svolta;
- non superare i compensi che l'associazione dovrebbe erogare a un soggetto terzo per l'espletamento delle funzioni (operative) svolte dall'amministratore/socio e, comunque, non superare i compensi massimi previsti per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
- non essere cumulati con altri compensi (ad esempio, compenso a titolo di allenatore/istruttore sportivo) di valore considerevole.

Con la risoluzione 38/2010, l'Agenzia delle Entrate, richiamando precedenti documenti di prassi (in particolare, la circolare 59/2007 e la già ricordata risoluzione 294/2002) ha ribadito che *“la disposizione di cui all'articolo 10, comma 6, Dlgs 460/1997 deve considerarsi norma antielusiva di tipo sostanziale della quale può essere chiesta la disapplicazione, ai sensi dell'articolo 37 bis, comma 8, Dpr 600/1973, con apposita istanza alla Direzione regionale competente. La disapplicazione può essere chiesta, in particolare, ogni qual volta possa essere dimostrato che l'operazione attuata non concretizza un comportamento elusivo, ma risulta conforme ad interessi coerenti e non altrimenti perseguibili da parte dell'ente interessato. Pertanto, (...) si ritiene che le associazioni o le società sportive dilettantistiche possano superare i parametri stabiliti dall'articolo 10, comma 6, Dlgs 460/1997, sempre che tali enti, esperendo la procedura sopra richiamata, dimostrino, in concreto, che la corresponsione di compensi oltre detti parametri non concretizzi distribuzione indiretta di utili, ma sia essenziale al raggiungimento di obiettivi di carattere istituzionale non altrimenti perseguibili (ad es. necessità di acquisire specifiche professionalità per l'attività sportiva a determinati livelli)*

”.

Orbene, quanto appena ricordato va coordinato con l'avvenuta abrogazione dell'articolo 37-bis del Dpr 600/1973 ad opera dell'articolo 1, comma 2, del Dlgs 128/2015 (*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*), che ha altresì stabilito che *“le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10 bis della legge 212/2000, in quanto compatibili*

”.

Ne consegue che, con riferimento al carattere abusivo o meno di comportamenti riconducibili alla disciplina del divieto di distribuzione indiretta di utili a favore degli associati, si dovrà fare riferimento alla nuova normativa in materia di abuso del diritto o elusione fiscale dettata dall'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, anche per ciò che concerne la possibilità di proporre interpello ai sensi del comma 5 del medesimo articolo 10-bis

.

L'attività prestata dai dipendenti pubblici

Il comma 23 dell'articolo 90, legge 289/2002, stabilisce che i dipendenti pubblici possono prestare la propria attività nell'ambito delle associazioni sportive dilettantistiche nel rispetto delle seguenti condizioni:

- fuori dall'orario di lavoro
- a titolo gratuito
- fatti salvi gli obblighi di servizio
- previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza.

Viene inoltre specificato che ai dipendenti pubblici, al fine di garantire il carattere gratuito dell'attività da loro prestata a favore dell'associazione, possono essere riconosciuti esclusivamente le indennità e i rimborsi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir, e, in nessun caso, compensi e premi.