ENTI NON COMMERCIALI
Il perimetro di applicazione della Legge 398/1991
di **Guido Martinelli**

La **circolare 18/E/2018** della Agenzia delle entrate, in risposta ad un preciso **quesito** formulato nell'ambito dei lavori del tavolo tecnico attivato con il Coni, richiamando il contenuto del primo comma dell'**articolo 1 D.P.R. 544/1999** ("*Alle associazioni sportive dilettantistiche di cui all'articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133, alle associazioni senza scopo di lucro ed alle associazioni pro-loco, che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, si applicano,* ***per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali****, le disposizioni di cui all'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni")* ha precisato che il regime agevolativo di cui alla **L. 398/1991** può trovare applicazione solo limitatamente ai **proventi** di natura **commerciale connessi alle finalità istituzionali**.

In sostanza se il contribuente interessato: "***svolge un'attività commerciale autonoma e distinta da quella istituzionale, la stessa non può usufruire****, per detta attività,* ***del regime agevolato in argomento****".*

In via preliminare occorre mettere in chiaro che **tale pronunciamento**, oltre che per le sportive, **trova applicazione per tutti gli altri enti senza scopo di lucro che continuano oggi ad applicare la L. 398/1991**(si ricorda che tale opportunità, per gli enti senza scopo di lucro di natura non sportiva, **cesserà** con il periodo di imposta successivo all'entrata in vigore del Registro Unico Nazionale del Terzo settore).

La presa di posizione della amministrazione finanziaria appare, però, irta di difficoltà interpretative.

Il primo aspetto è legato alla **determinazione del *plafond*** per poter optare per il regime forfettario.

Come è noto, la norma prevede che la norma in esame è **applicabile** dalle: "*associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente* ***hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi*** *per un importo* ***non superiore a*** *lire 100 milioni* (oggi **400.000 euro**)"

Il problema che si pone, a questo punto, è se **nell'importo indicato debbano ritenersi compresi o meno anche i proventi commerciali "non connessi".**

Il tenore letterale del citato **articolo 1 L. 398/1991** indurrebbe a pensare che nel volume d'affari di riferimento siano **compresi** anche i proventi commerciali "non connessi". Ma, se così fosse, al danno si unirebbe anche la beffa. Ossia non solo **non si potrà applicare il *forfait*** ma questo andrebbe ad **incidere** anche sull'attività commerciale connessa al fine di **consentire l'esercizio della opzione**.

Il problema ha anche una conseguenza sotto il profilo contabile. Ossia **i ricavi connessi e non connessi si dovranno sommare al fine di determinare la possibilità o meno per**

l'ente senza scopo di lucro di operare in contabilità semplificata per la parte di attività commerciale non connessa?

Entrambi gli aspetti richiederanno, si auspica a stretto giro, una ulteriore presa di posizione in un senso o nell'altro da parte della Agenzia delle entrate.

La **circolare AdE 18/E/2018** entra anche nel merito, con una casistica condivisibile, su quali possano essere i proventi commerciali "**connessi**" alle attività istituzionali di una associazione o società sportiva e, come tali, riconducibili all'interno del campo di applicazione della **L. 398/1991**.

Vi rientrano secondo l'amministrazione finanziaria "*i proventi derivanti dalla **somministrazione di alimenti o bevande** effettuata nel contesto dello svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica, dalla **vendita di materiali sportivi**, di **gadget pubblicitari**, dalle **sponsorizzazioni**, dalle **cene sociali**, dalle **lotterie** …. **servizi di utilizzo dei campi** da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti … purché tali prestazioni siano **strettamente finalizzate alla pratica sportiva**".*

Viene poi precisato che vi rientrano anche i proventi legati allo svolgimento di attività di **formazione**, **didattica**, **preparazione** e **assistenza** all'attività sportiva dilettantistica. Questo potrà significare che **sono da potersi ritenere connessi anche i proventi derivanti dalla vendita di biglietti per accedere ad un incontro sportivo o i corrispettivi riscossi per le iscrizioni a scuole di avviamento allo sport.**

Vengono, invece, espressamente indicati come "**non connessi**" e pertanto **non rientranti nel perimetro di applicazione della L. 398/1991** "*le prestazioni relative .. al **bagno turco** e all'**idromassaggio**, …i **corsi** per attività sportive che **non** rientrano nell'ambito delle **discipline** sportive riconosciute dal **Coni** … le attività svolte dai **ristoranti** che … presuppongano l'adozione di forme organizzative tali da creare una concorrenza con gli altri operatori del mercato, … la **vendita di beni o la prestazione di servizi** per le quali l'ente si avvalga di **strumenti pubblicitari** o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati, ovvero utilizzi altri strumenti propri degli operatori di mercato come ad esempio, insegne, marchi distintivi, o locali attrezzati secondo gli **standard concorrenziali di mercato**, al fine di acquisire una **clientela estranea all'ambito associativo**."*

ENTI NON COMMERCIALI
Disegno di Legge di Bilancio 2019. Quali novità per lo sport
di **Guido Martinelli**

Già la **Legge di bilancio 2018** (**L. 205/2017**) si era presentata con una sostanziale **riforma dello sport**, in gran parte poi venuta meno con l'abrogazione contenuta nel decreto dignità.

Il tentativo si ripresenta, sia pure con presupposti totalmente diversi, esaminando il **disegno di Legge di bilancio 2019**, nel testo presentato nei giorni scorsi alle Camere per l'avvio del dibattito parlamentare.

Infatti gli **articoli 47** (**sport bonus**) e **48** (**disposizioni in materia di sport**) contengono importanti novità per il mondo delle sportive.

Sicuramente il contenuto di maggiore interesse, anche mediatico, è legato alla nuova denominazione che dovrà essere assunta dalla **società Coni Servizi** (che dovrebbe diventare **Sport e Salute spa**) con **nuova *governance*** e **assunzione della responsabilità di distribuzione** delle risorse statali alle **Federazioni sportive nazionali**, escludendo il Coni da questo importante compito fino ad oggi assolto e da nuovi presupposti per la **distribuzione dei proventi** legati alla **cessione** dei **diritti radiotelevisivi** dei campionati professionistici.

Ma trattandosi di **argomentazioni** sulle quali si è già aperto un ampio dibattito che fa presumere **interventi modificativi** al testo originario e con ricadute abbastanza relative sul mondo delle **società e associazioni sportive dilettantistiche**, dedichiamo invece maggiore attenzione a **due ulteriori novità**, di estremo interesse, inserite nel provvedimento.

La prima è contenuta all'ottavo comma del citato **articolo 48** laddove, novellando l'**articolo 27 bis** della tabella di cui all'**allegato B** del **D.P.R. 642/1972**, tra gli **atti, documenti**, istanze, contratti nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni **esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto ricomprende anche quelli delle: "*associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciute dal Coni".***

Va ricordato che era stata la stessa Agenzia delle entrate, proprio con la recente **circolare 18/E/2018**, a confermare l'efficacia della norma pur in presenza di quanto disposto dall'**articolo 102 D.Lgs. 117/2017** che ne aveva previsto l'abrogazione nei confronti delle Onlus.

Questa norma, aggiungendosi all'esonero già previsto dall'**articolo 90, comma 6, L. 289/2002** per le Federazioni sportive e gli enti di promozione sportiva **porterebbe tutti i soggetti collettivi del mondo sportivo fuori dalla applicazione della imposta di bollo**.

Va ricordato, in questa sede, l'**articolo 82, comma 5, D.Lgs. 117/2017** che prevede analoga esclusione per **tutti i soggetti del terzo settore**, con ciò disciplinando in modo **uniforme** (finalmente!!) ai fini del **bollo** sia i sodalizi sportivi che le altre realtà iscritte al registro unico nazionale del terzo settore.

L'**articolo 47** della bozza di **Legge di bilancio 2019** in esame, invece, conferma **un credito di imposta "*in misura pari al 65 per cento delle erogazioni effettuate"* per le**

erogazioni effettuate nell'anno per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture. Il beneficio è applicabile anche nel caso in cui il contributo sia destinato ai **soggetti concessionari o affidatari** degli impianti medesimi.

Il **credito di imposta** è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del **20 per cento**del reddito imponibile mentre per i **titolari di reddito di impresa** nei limiti del **10 per mille dei ricavi annui**, ripartito in tre quote annuali di pari importo. Per costoro potrà essere utilizzabile anche tramite **compensazione** e **non rileva ai fini delle imposte sui redditi e sull'Irap**. Tutto ciò nel limite complessivo di spesa di 13,2 milioni di euro.

Tale credito di imposta **non potrà essere cumulato** con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni.

I **soggetti beneficiari** ne dovranno dare **comunicazione** all'Ufficio sport presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri dichiarando l'ammontare ricevuto e la sua destinazione.

Entro il **30 giugno** di ogni anno successivo a quello di erogazione e fino alla ultimazione dei lavori di manutenzione, i soggetti che hanno ricevuto il contributo dovranno dare allo stesso Ufficio comunicazione sullo **stato di avanzamento dei lavori** "*anche mediante una **rendicontazione** delle modalità di utilizzo delle somme erogate".*

Entro 90 giorni dalla data di approvazione della Legge di bilancio, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, saranno individuate le **disposizioni applicative** necessarie.

ENTI NON COMMERCIALI
Cori, bande, filodrammatiche e Terzo settore
di **Guido Martinelli**

L'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**, che, come è noto, disciplina i **rimborsi spese forfettari**, le **indennità di trasferta**, i **premi** e i **compensi** erogati ai direttori artistici, ai collaboratori tecnici di "**cori, bande musicali e filodrammatiche"** (oltre che agli sportivi dilettanti), non appare in alcun modo abrogato o modificato a seguito dell'entrata in vigore del **codice del terzo settore** (**D. Lgs. 117/2017**).

Questo non significa che l'applicazione della norma per chi decidesse di entrare nel RUNTS possa essere automatica. Vediamo il perché.

È presumibile che questi enti, iscrivendosi al **Registro Unico del Terzo settore**, si collocheranno nel settore delle **associazioni di promozione sociale**; questo al fine di poter mantenere la **decommercializzazione** dei corrispettivi specifici versati dagli associati ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 85, comma 1, D.Lgs. 117/2017** e di utilizzare, per l'attività commerciale, il **regime forfettario specifico** previsto per tale tipo di enti dall'**articolo 86 D.Lgs. 117/2017**.

Assodato ciò, si pone il problema di individuare, tra gli enti iscritti come APS, quali abbiano le caratteristiche per poter essere qualificati come "**cori, bande musicali e filodrammatiche**".

Ammesso che si superi questo primo scoglio (ricordo che non esiste alcuna norma che consenta, ad oggi, salvo qualche tentativo operato a livello di legislazione regionale, di poter delimitare i requisiti necessari per potersi classificare come **associazioni di promozione sociale**) ci si pone il problema del "come" **qualificare** le **attività dei soggetti percettori** di tali **erogazioni** all'interno della disciplina del codice.

Ove li volessimo inquadrare come **"volontari"** scatterebbe, però, la preclusione di cui all'**articolo 17, comma 3, D.Lgs. 117/2017** che prevede che l'attività del volontario non possa essere retribuita in alcun modo ed espressamente recita: "***Sono in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfettario****".*

Nel caso in cui li si voglia, invece, valutare come **"lavoratori**" si pone il problema dell'**articolo 16 D.Lgs. 117/2017** che prevede che nei loro confronti **si debbano applicare condizioni "normative" non inferiori a quelle previste dai contratti collettivi di lavoro**. E qui si potrebbe porre il problema se tale forma di compensi, **priva di copertura previdenziale e assicurativa**, possa ritenersi compatibile con tale limite.

Ma l'analisi deve proseguire.

L'**articolo 36 D.Lgs. 117/2017**prevede che le associazioni di promozione sociale: "*possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo **o di altra natura**…".* Questo riferimento a prestazioni di altra natura diverse da quelle di lavoro autonomo o subordinato potrebbe, in linea meramente teorica, far ricomprendere tra le **prestazioni economiche** compatibili con lo *status* di **associazione di promozione sociale** anche quelle in esame di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

Ma se così fosse si pone il problema successivo. Ossia l'utilizzo di queste prestazioni retribuite è consentito *"**solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità**"*.

È chiaro che diventa molto meno facile dimostrare, ad esempio, per i **collaboratori tecnici**, che il loro ruolo sia **indispensabile** ai fini del raggiungimento delle finalità di interesse generale in esame, proprio perché debbono svolgere una prestazione di "*natura non professionale".*

Ma, in ogni caso, **il loro numero non potrà "*essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati".***

Qui si pongono tre problemi a cui la norma non offre possibilità di risposta.

La prima è quando questa proporzione dovrà essere determinata. Il principio della porta aperta, tipico delle associazioni, rende estremamente variabile il numero degli associati. Ecco allora che sarebbe necessario determinare il momento in cui tale percentuale dovrà essere determinata.

Ma, **nel caso in cui avessimo collaboratori "retribuiti" in eccesso, come rimediare?** L'esercizio trascorso in difformità dal disposto di cui all'**articolo 36 D.Lgs. 117/2017** potrà in qualche modo e per qualche ragione essere invalidato?

Ciò premesso, per quello successivo l'associazione potrebbe esimersi dall'utilizzare questa forma di rimborsi.

Ma nel caso in cui, invece, che di collaboratori *ex* **articolo 67 tuir**, **ci fossimo trovati di fronte a lavoratori subordinati e dovendo rientrare nella percentuale dell'articolo 36 D.Lgs. 117/2017, come fare**? Appare chiaro che questa non potrebbe mai essere "giusta causa" di risoluzione del rapporto.

Ma, **banalmente, andrebbe chiarito se in caso di necessità di arrotondamenti questi debbano avvenire per eccesso o per difetto**.

Non vorrei che si ricadesse nell'italica abitudine che ogni ufficio territoriale del registro unico del terzo settore provveda poi, in questa materia, a fare di testa sua.

ENTI NON COMMERCIALI
Per gli enti non commerciali la fattura elettronica resta un rebus
di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

Manca ormai poco all'entrata in vigore dell'obbligo di **fatturazione elettronica** e molti sono i dubbi che riguardano questo adempimento in relazione agli enti non commerciali. Vediamo quindi di fare il punto della situazione riepilogando gli **obblighi** a carico di questi soggetti.

A tale riguardo è bene, in primo luogo, distinguere:

1. enti non commerciali **senza partita Iva,**
2. enti non commerciali **con partita Iva**, a loro volta suddivisi in:
    1. enti che, per l'attività commerciale, applicano il **regime contabile analitico**, ordinario o semplificato
    2. associazioni che per l'attività commerciale applicano le disposizioni della **398/1991**.

In relazione agli **enti non commerciali senza partita Iva** il problema della fatturazione attiva ovviamente non si pone dal momento che questi soggetti **non emettono mai** documenti rilevanti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Ciò che importa è invece verificare attraverso quali modalità gli enti che fanno solo attività istituzionale **devono ricevere le fatture passive**.

A questo quesito ha risposto recentemente l'**Agenzia delle Entrate** nel corso dell'incontro organizzato dalla stampa specializzata lo scorso 12 novembre scorso, dove è stato precisato che gli **enti non commerciali non titolari di partita Iva** sono considerati, insieme ai condomini, alla stregua dei **consumatori finali**.

Pertanto, come previsto dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018, anche gli enti non commerciali **senza partita Iva** avranno il **diritto di ricevere una copia cartacea** della fattura elettronica trasmessa.

Questo in ogni caso non esclude che l'ente destinatario della fattura possa comunicare ai propri fornitori il proprio **indirizzo pec**.

Non è stato invece ulteriormente precisato il comportamento che devono tenere gli **enti non commerciali in possesso di partita Iva**. Le problematiche riguardano sempre la **fatturazione passiva** perché non ci sono dubbi che per **emettere le fatture** elettroniche gli enti non commerciali dovranno comportarsi come tutti gli operatori economici, scegliendo una delle diverse alternative possibili (usufruendo del servizio messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate ovvero ricorrendo ad appositi *software* reperibili sul mercato).

Ciò che preoccupa è invece il comportamento da seguire in relazione alle **fatture in arrivo** che possono interessare l'**attività istituzionale** e/o quella **commerciale**. Per quanto riguarda le fatture di acquisto legate all'**attività commerciale** anche qui non sembra ci siano particolari problemi: dal lato commerciale, in gestione analitica (regime contabile ordinario o semplificato) l'ente non commerciale si comporta come un qualsiasi altro soggetto economico ricorrendo agli appositi ausili tecnologici.

Il problema sorge quando l'ente non commerciale con partita Iva deve ricevere una **fattura relativa all'attività istituzionale** (quelle, per intenderci, che devono essere emesse con la sola indicazione del **codice fiscale**).

In questa circostanza si ritiene che debba essere chiarito da parte dell'Agenzia delle Entrate che il comportamento deve essere uguale a quello sopra descritto per i soggetti che svolgono esclusivamente **attività istituzionale**: l'ente ha diritto a ricevere una **copia cartacea** della fattura trasmessa in via elettronica.

Ulteriori complicazioni sorgono invece per le **associazioni** che applicano il **regime forfettario** della **L. 398/1991**e che attualmente sono tenute alla **fatturazione elettronica** (per dovere di cronaca si segnala che è stato presentato un **emendamento al decreto fiscale** – D.L. n. 119/2018- in corso di approvazione definitiva in questi giorni, in base al quale è prevista in questo caso, ma solo per le **associazioni sportive dilettantistiche di limitate dimensioni**, l'equiparazione ai soggetti "minimi, forfettari o in regime di vantaggio" e, quindi, l'**esclusione dalla fatturazione elettronica**).

Le fatture d'acquisto relative all'**attività in 398**, anche se irrilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa o dell'Iva, dovranno comunque essere **gestite come gli ordinari acquisti commerciali**. La difficoltà rimane però quella di **ricevere le fatture passive inerenti l'attività istituzionale**, le quali non riportano l'indicazione della **partita Iva**.

Resta anche in questo caso il dubbio: è possibile ricevere una **fattura cartacea** anche da parte dell'ente dotato di partita Iva ma che ha effettuato l'acquisto nell'ambito dell'**attività istituzionale** oppure questa possibilità è esclusa? Si pone, inoltre, il problema, alla luce dei chiarimenti portati dalla **circolare 18/E/2018**, dei **proventi commerciali non connessi alla attività istituzionale** e della contabilizzazione dei relativi acquisti.

La risposta al quesito è **necessaria ed urgente,** al fine di consentire quanto prima agli enti di porre in essere le necessarie procedure per farsi trovare pronti al debutto del nuovo adempimento.

ENTI NON COMMERCIALI
Ancora sui compensi sportivi – I° parte
di **Guido Martinelli**

Stanno girando nel mondo dello sport numerosi messaggi, per la gran parte lanciati da **soggetti interessati** in quanto organizzatori di corsi di formazioni autorizzati da uno o più enti di promozione sportiva, secondo i quali i soggetti interessati, per poter percepire i **compensi** erogati "*nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*", debbano essere **tesserati** per l'ente affiliante della società o associazione sportiva presso la quale svolgono attività e devono essere in possesso di **"certificato" abilitativo** rilasciato dall'ente stesso quale istruttore di una delle quasi quattrocento **discipline sportive riconosciute dal Coni**.

Proviamo a verificare il fondamento di tali affermazioni.

Partiamo da un dato generale. La norma "incriminata", l'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir** classifica i compensi sportivi tra i redditi diversi **purché non siano conseguiti "*nell'esercizio di arti o professioni … né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente".***

L'**esercizio di arti o professioni** viene definito dall'**articolo 53 Tuir** come **"l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo" e che non costituiscano reddito di impresa**. Rientrano in tale categoria anche le prestazioni degli sportivi professionisti che ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 3, comma 2, L. 91/1981** costituiscono contratti di lavoro autonomo.

Ne deriva, pertanto, che **chi svolge con tali modalità un lavoro sportivo**, in quanto ne detiene la professionalità e ne costituisce per lui l'attività prevalente ancorché non esclusiva, rientra in tale categoria e **in suo favore non potranno essere riconosciuti i compensi sportivi** sopra ricordati che rientrano, dal 2001 (in seguito alla novella operata dalla **L. 342/2000**), tra i **redditi diversi**.

La casistica concreta si rivolge ai maestri di tennis, ai *personal trainer*, agli istruttori di pattinaggio o di nuoto che lavorino sia per un centro sportivo che per singoli privati che richiedono le loro prestazioni.

A maggior ragione vi rientrano i **maestri di sci** (**L. 81/1991**) e gli **istruttori di vela** (**D.Lgs. 229/2017**) nella loro qualità di soggetti la cui attività è legata all'iscrizione ad un **albo professionale** previsto da leggi dello stato.

Ma non potranno essere prestazioni sportive nemmeno quelle che: "***derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri"*** (**articolo 49 Tuir**).

Pertanto la "**segretaria**" del centro sportivo che soggiace ad orari prefissati, a comportamenti imposti e, magari, a sanzioni disciplinari o a richieste di permessi per potersi allontanare dal posto di lavoro rientrerà sicuramente nel novero dei **lavoratori subordinati** e mai in quello degli "**sportivi**".

Ristretto, in tal modo, il nucleo di soggetti nei confronti dei quali appare possibile riconoscere la disciplina dei **compensi sportivi**, appare ora necessario cercare, sulla base dei dati in essere oggi, quali caratteristiche questi soggetti devono avere.

Il primo quesito è legato alla necessità del **tesseramento** all'ente affiliante del soggetto interessato.

È chiaro che il **tesseramento** è adempimento sicuramente da **suggerire**, non fosse altro per la **copertura assicurativa** ad esso legata, ma il tema in discussione è se tale tesseramento è richiesto come *conditio sine qua non* per il riconoscimento del **compenso sportivo**.

Il documento di prassi amministrativa "chiave" per affrontare la fattispecie in esame è la **circolare 1/16 dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro**.

La circolare in esame riporta un passaggio che potrebbe essere fuorviante. Viene, infatti, indicato che il soggetto percettore deve svolgere "**mansioni**" rientranti tra quelle previste dalle singole Federazioni sportive (concetto poi esteso con altra circolare anche agli enti di promozione sportiva) e che la qualifica acquisita attraverso specifici **corsi di formazione tenuti** dalle Federazioni non costituisce "*un requisito da solo sufficiente per ricondurre tali compensi tra quelli di lavoro autonomo".* **Da ciò se ne fa derivare come il requisito del tesseramento costituisca condizioni essenziale,** secondo alcuni commentatori per la legittima erogazione del compenso sportivo.

Tale affermazione non appare del tutto convincente.

È stato già ricordato che, ovviamente, il **tesseramento** costituisce comunque buona prassi. Ma, dato per assodato questo, **non ricaviamo alcuna norma che imponga il tesseramento del percettore**. Una limitazione soggettiva ai requisiti per poter godere di un diritto non può che derivare da una norma di legge.

Se così fosse, ad esempio, al **dirigente volontario** che accompagna gli atleti con la sua autovettura sui campi di gara non potremmo riconoscere il compenso sortivo in assenza di tesseramento?

Altrettanto al **tesserato** come giocatore della prima squadra che si presta ad allenare i bambini dei vari corsi di avviamento? O all'istruttore in possesso di **brevetto** rilasciato da una Federazione che va a prestare attività in favore di un sodalizio sportivo affiliato ad un ente di promozione sportiva?

Ma la storia non finisce qui.

ENTI NON COMMERCIALI
Ancora sui compensi sportivi – II° parte
di **Guido Martinelli**

Dopo aver chiarito che **il tesseramento** ad una FSN / DSA / EPS, ai fini della corresponsione dei **compensi sportivi**, **è** presupposto **utile ma non condizione necessaria**, parlando di compensi sportivi non possiamo fare a meno di ripartire da "**dove eravamo rimasti**".

Ossia il punto rimane **il significato giuridico che può/deve essere dato all'abrogazione**, contenuta nel **Decreto dignità**, **dell'inquadramento quale collaborazione coordinata e continuativa dei compensi sportivi,** qualificati come redditi diversi ai sensi dell'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

L'abrogazione vuole significare che **sono comunque prestazioni di lavoro non tipizzate**, in quanto lo stesso **articolo 67 Tuir** esclude che possano rientrare tra le prestazioni di lavoro subordinato o di esercizio professionale, e la qualifica residuale come **collaborazioni coordinate e continuative** è stata esclusa a seguito della abrogazione della norma che così li qualificava (**articolo 13, comma 1, D.L. 87/2018)**?

Oppure che, appunto, essendo redditi diversi da quelli di lavoro non possono essere riconosciuti a "lavoratori" ma solo a coloro i quali svolgano l'attività "per diletto" in quanto nei loro confronti è carente il presupposto della professionalità?

Nel caso in cui si propenda per la **prima ipotesi** è necessario tentare di **costruire** un sistema, al momento inesistente, compatibile con una **disciplina lavoristica** legata all'aspetto bipolare tra lavoro autonomo e subordinato e in conformità con l'articolo 38 Cost., che prevede la tutela previdenziale per tutti i prestatori d'opera.

Nella **seconda ipotesi tutti i "lavoratori" dello sport dilettantistico sono soggetti alla contribuzione previdenziale** gestione spettacolo.

Il dubbio sopra esposto ci riporta all'**altalena giurisprudenziale** che aveva caratterizzato il periodo intercorrente tra la **data di entrata in vigore della L. 342/2000** e quella di emanazione della **circolare INL 1/2016**, a seguito della quale si era consolidata una giurisprudenza favorevole al riconoscimento, come **prestazione lavorativa**, del rapporto sportivo dilettantistico.

Ed infatti, le prime **decisioni** pubblicate dopo l'abrogazione della qualifica appaiono di segno contrastante.

Le tre più recenti pubblicate provengono dal **foro di Roma**.

La sezione lavoro della **Corte d'Appello** della Capitale appare costante nel ritenere che i lavoratori dello sport dilettantistico debbano essere regolarmente iscritti presso l'**Inps**, gestione spettacolo.

Dopo una prima decisione (**sentenza n. 2924 del 20.07.2018**), in cui, facendo riferimento al punto 20 del **D.M. 15.03.2005** contenente l'adeguamento dei lavoratori da assicurare obbligatoriamente presso l'Enpals (oggi Inps gestione spettacolo – "*impiegati, operai, istruttori e addetti agli impianti e circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale fitenss, stadi, sferisteri, capi sportivi, autodromi")* si ricorda che: "….. *dal tenore letterale della espressione normativa di cui al n. 20* ***emerge l'obbligo contributivo a carico***

dell'appellante nei riguardi degli istruttori di attività sportive, *a prescindere dalla natura giuridica (subordinata, parasubordinata o autonoma) del rapporto di lavoro ed essendosi peraltro la stessa appellante qualificata associazione sportiva…..",* è stata recentemente pubblicata una **sentenza del 21.11.2018** in cui i **Giudici del riesame** hanno affermato che: "*emerge con chiarezza che almeno nel periodo dal 1.9.1994 al 31.7.2012 l'odierno appellante svolgeva in modo continuativo la propria prestazione lavorativa, osservava un orario predeterminato, riceveva il versamento a cadenze fisse di una retribuzione prestabilita, la sua attività lavorativa era inserita nell'assetto organizzativo aziendale e consisteva, quale direttore tecnico, nell'occuparsi del controllo e del coordinamento degli istruttori di nuoto, della gestione dei turni nelle corsie e dell'assegnazione ai vari insegnanti, nonché dei colloqui con i genitori … di conseguenza il Collegio ha disposto consulenza tecnica d'ufficio al fine di accertare quanto eventualmente dovuto all'appellante quale dipendente di I livello ccnl impianti sportivi e palestre"* e hanno concluso con la **condanna della società sportiva al pagamento delle differenze retributive** in favore dell'istruttore inquadrato con compensi sportivi e non regolarmente assunto.

Nel frattempo **il Giudice della sezione lavoro del Tribunale di Roma, invece, con una sentenza del 15.10.2018** dava ad una fattispecie simile una lettura opposta.

Infatti, esaminando sempre il rapporto di lavoro di un **istruttore di una palestra** costituita come **società sportiva dilettantistica a responsabilità limitata**, ha così statuito: "*.. non può ritenersi raggiunta la prova che il rapporto intercorso …. abbia natura subordinata* ***apparendo esso piuttosto perfettamente riconducibile alla collaborazione associativa di natura sportiva disciplinata****, ratione temporis, …. è emerso che il ricorrente gestiva in maniera sostanzialmente autonoma la propria attività di personal trainer e di assistenza in sala pesi, che era lui a comunicare ad inizio della stagione le proprie disponibilità di giorni ed orari per la stagione successiva … le predette disponibilità venivano recepite dal coordinatore e rapportate alle disponibilità indicate dagli altri istruttori della sala pesi, al fine di addivenire ad un programma condiviso di copertura dell'assistenza in sala … anche l'aspetto didattico era riservato senza alcuna forma di controllo da parte dei coordinatori della struttura ….".* Su tali basi il Tribunale di Roma ha rigettato la domanda del lavoratore.

Non si può fare a meno di chiosare sul come il Giudicante abbia, in maniera condivisibile, **escluso la subordinazione** ma poi abbia omesso ogni considerazione sulla **differenza** tra **rapporto di lavoro sportivo autonomo**, che avrebbe comunque richiesto la **copertura previdenziale**, e **rapporto con finalità associativa** che l'avrebbe **esclusa**.

ENTI NON COMMERCIALI
Il decreto fiscale e le novità per gli enti non commerciali
di **Guido Martinelli**

È stata approvata in via definitiva dalla Camera dei Deputati la legge di conversione del **D.L. 119/2018**.

La vera novità è contenuta ai **commi 1 e 2** dell'**articolo 10 D.L. 119/2018**, introdotti in sede di conversione.

Vengono esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica (e quindi continueranno ad emettere la fattura cartacea) "i soggetti passivi" (pertanto, al momento, oltre che le società e associazioni sportive dilettantistiche anche tutti gli altri **enti senza scopo di lucro** che potranno continuare ad utilizzare tale norma fino all'entrata in vigore del registro unico nazionale del terzo settore) che hanno optato per la gestione dei proventi commerciali con il noto regime forfettario **di cui alla L. 398/1991** e **che *nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000***; *"tali soggetti, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a euro 65.000, assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta".*

Andrebbe, in via preliminare, chiarito **se esonero valga "divieto"** oppure se i soggetti che applicano la **L. 398/1991** possano comunque, volendolo, anche se rimangono sotto il tetto indicato, emettere la fattura elettronica

Si pone il problema **se nell'importo indicato debbano essere ricompresi solo i proventi commerciali "connessi" all'attività istituzionale dell'ente o anche quelli "non connessi",** come tali non ricompresi nel perimetro di applicazione della **L. 398/1991** secondo la recente interpretazione dell'Agenzia delle entrate di cui alla **circolare 18/E/2018**.

Cosa accadrà per le fatture da emettere nei confronti della Pubblica Amministrazione?

Altri dubbi, che speriamo siano chiariti in tempi molto rapidi, riguardano l'obbligo di **conservazione digitale** delle fatture passive (soprattutto nel caso di emissione di fatture elettroniche verso P.A.) e quali siano le responsabilità che ricadono in capo al soggetto in regime **L. 398/1991** in riferimento alle fatture emesse per suo conto dal cliente.

Ma ancora, **nel caso di mancato superamento della soglia nel periodo d'imposta 2018, l'esonero vale per tutto il periodo d'imposta 2019** a prescindere dall'ammontare dei proventi commerciali conseguiti in tale anno oppure l'esonero si "interrompe" al raggiungimento della soglia in corso d'anno? E anche qui, rilevano tutti i proventi commerciali o solo quelli connessi alle finalità istituzionali?

Da ultimo ci sembra opportuno ricordare che i soggetti in regime forfettario **L. 398/1991** sono obbligati all'emissione delle fatture esclusivamente per le prestazioni previste all'**articolo 74, comma 6**, **D.P.R. 633/1972**, ovvero "*per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie*".

Come conciliarlo con l'onere posto in capo ai cessionari? **Che significato andrà dato al termine "assicurano"?**

La norma sembra doversi riferire solo alla **cessione dei diritti radiotelevisivi** in quanto per le **sponsorizzazioni** esiste un ulteriore comma specifico in cui viene previsto che gli obblighi di fatturazione e registrazione relativi a contratti di sponsorizzazione e pubblicità in capo a soggetti di cui agli **articoli 1 e 2 L. 398/1991**, nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai **cessionari.**

L'**articolo 10, comma 2, D.L. 119/2018** non ripete il riferimento del precedente (*"i soggetti passivi che hanno esercitato l'opzione"*) ma si riferisce ai soggetti di cui agli **articoli 1 e 2 L. 398/1991**. Sembrerebbe quasi che **questo secondo comma, pertanto, possa trovare applicazione solo nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche, unici soggetti citati nelle norme indicate,** e non a tutti gli enti senza scopo di lucro. Addirittura **si potrebbe mettere in dubbio che lo stesso possa trovare applicazione anche nei confronti delle società sportive dilettantistiche**, che applicano la **L. 398/1991** in virtù del contenuto dell'**articolo 90, comma 1, L. 289/2002**.

Sembrerebbe quindi che per le associazioni sportive dilettantistiche che operano in regime **L. 398/1991**, in questo caso indipendentemente dall'ammontare dei corrispettivi conseguiti, l'assolvimento dell'imposta debba avvenire mediante applicazione del meccanismo dell'**inversione contabile** in presenza di **rapporti di sponsorizzazione o di pubblicità**.

Ma, così operando, **trasferendo in capo all'azienda sponsor l'obbligo di assolvimento dell'imposta** ordinariamente previsto in capo al cedente/prestatore (il soggetto in regime 398) significa che **l'ente in 398 non potrà più godere della disponibilità finanziaria del 50% dell'iva abbattuta forfettariamente;** disponibilità che aveva fino ad oggi consentito un legittimo vantaggio di non poco conto per il mondo delle associazioni sportive.

Un chiarimento urgente appare fondamentale.

ENTI NON COMMERCIALI
Ancora sui compensi sportivi – III° parte
di **Guido Martinelli**

In questa "confusione" legislativa si inserisce un fatto nuovo. L'entrata in vigore, dal **1° gennaio 2019**, dell'obbligo dell'**inserimento nel registro Coni dei tecnici tesserati e della loro qualifica**.

Ovviamente, il tesseramento, come tecnico da parte della Federazione o dell'ente di promozione sportiva, ha, come presupposto, che l'istruttore abbia partecipato ad un **corso di formazione** teso all'ottenimento della qualifica necessaria, indetto dallo stesso ente che poi procede al **tesseramento**.

Tale indicazione richiesta dal Coni fa conseguire che, anche agli effetti della **circolare 1/2016 INL**, in presenza di tale iscrizione nel registro Coni sia presupposto lo **svolgimento di una attività riconosciuta dal Coni come sportiva**; condizione essenziale, come è noto, per il riconoscimento del compenso sportivo.

Ma questo, ci sia consentito di insistere, **non può escludere che il compenso sportivo possa legittimamente essere erogato anche al soggetto non tesserato come istruttore** (e, quindi, non qualificato come tale da dall'ente affiliante di appartenenza) che, in maniera indiscutibile, stia allenando ad una **disciplina sportiva riconosciuta**, nella sua qualità di semplice laureato in scienze motorie o, come già ricordato, di tesserato come giocatore per il club di appartenenza.

Si ricorda che **il presupposto normativo è la mansione, esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica, e non le qualifiche del soggetto**.

Se così non fosse, ad esempio, dovremmo avere anche qualifiche per le **collaborazioni** coordinate e continuative di carattere **amministrativo – gestionale** che, invece, nessuno rivendica.

Analogamente, non possiamo non ritenere valida, ai fini della legittima erogazione del compenso, l'attività dell'istruttore che abbia conseguito una **qualifica** valida per la disciplina praticata da altro ente diverso da quello per il quale è affiliato il soggetto presso il quale sta svolgendo la prestazione.

Ma questo produce un ulteriore problema. **La professionalità assunta con la partecipazione a questi corsi**indetti dalle varie Federazioni che se, in alcuni casi, sono di durata "irrisoria", in altri si presentano impegnativi e anche a carattere pluriennale, **non rafforza l'ipotesi che ci si trovi in presenza di un lavoratore e non di un dilettante?**

Questi timori si rafforzano maggiormente nel momento in cui si ricorda che molte **leggi regionali sullo sport**impongono, per la gestione dell'attività corsistica a pagamento (e, stranamente, non per quella a carattere gratuito), la presenza di **istruttori qualificati** (intendendosi come tali i diplomati Isef o i laureati in scienze motorie) o **di specifica disciplina**. Con quest'ultimo termine ci si riferisce, per l'appunto, ai soggetti che possiedono un **attestato** di istruttore rilasciato da una Federazione o da un ente di promozione sportiva.

Ma **la "necessità" dell'istruttore "brevettato" ai fini della citata legislazione ne fa conseguire anche il suo necessario inserimento organico all'interno della struttura**

della associazione o società sportiva dilettantistica organizzatrice del corso. Diventa una situazione analoga a quella dell'assistente bagnante: senza la sua presenza in vasca la piscina deve essere chiusa.

Premesso questo, **posso continuare a ritenere che possa avere una finalità associativa la prestazione di un soggetto senza il quale il servizio che io offro agli utenti non potrà essere erogato**? Questa corsa verso l'obbligatorietà della presenza di un istruttore adeguatamente formato (che, sia chiaro, è finalità che appare assolutamente condivisibile) non ci allontana dalla possibilità di erogare compensi per l'esercizio di una attività sportiva "dilettantistica" che non possono essere inquadrati in una fattispecie lavoristica?

La sensazione è quella di puntare, come dice il proverbio, ad avere la botte piena e la moglie ubriaca. Le due **finalità** appaiono **confliggenti**.

Ed emerge, ancora una volta, il danno che ha fatto l'abrogazione dell'inquadramento come **collaborazione coordinata e continuativa** che era stata introdotto con la Legge di bilancio 2018.

Il timore degli **adempimenti** conseguenti a tale qualifica, che oggettivamente avrebbero riguardato anche gli effettivi collaboratori con finalità associative, ha prodotto l'aver buttato il bambino con l'acqua sporca.

Quelli che apparivano **eccessi formali**, forse eliminabili, hanno precluso la soluzione di un problema che ormai si trascina da quasi vent'anni.

Ci vogliamo provare a risolverlo?

ENTI NON COMMERCIALI
La circolare del Ministero del Lavoro e gli statuti degli ets
di **Guido Martinelli**

Con la **circolare ministeriale n. 20 del 27.12.2018**, avente ad oggetto: "***Codice del terzo settore. Adeguamenti statutari***", la competente direzione del Ministero del Lavoro fornisce importanti **chiarimenti sulle modalità e sui contenuti delle modifiche statutarie che dovranno essere adottate**, entro il prossimo 2 agosto, **dalle organizzazioni di volontariato, dalle associazioni di promozione sociale e dalle Onlus** che erano già costituite alla data di entrata in vigore del codice del terzo settore, secondo quanto previsto dall'**articolo 101, comma 2, D.Lgs. 117/2017**.

La circolare è corredata da una esaustiva tabella di sintesi che consente di verificare quali possono essere le modalità assembleari attraverso le quali adottare gli **adeguamenti statutari**.

La circolare ricorda che, al momento, l'obbligo dell'adeguamento statutario riguarda tre tipologie di soggetti collettivi: le **organizzazioni di volontariato**, le **associazioni di promozione sociale** e le **Onlus**.

Fino alla istituzione del Registro unico nazionale del terzo settore, le modifiche statutarie adottate dagli enti in esame, dotati di personalità giuridica, dovranno ricevere l'**approvazione** dell'autorità statale o regionale, in conformità al dettato dell'**articolo 2, comma 1, D.P.R. 361/2000**.

Già indicato il termine entro cui dovranno essere deliberate, la circolare si sofferma con estrema attenzione sulle modalità con le quali queste **modifiche potranno** essere **adottate**.

A tal fine viene indicato che **le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria**, come contenuto nella novella all'**articolo 101, comma 2, c.t.s.** (approvata con **D.Lgs. 105/2018**), sono attivabili limitatamente a **due tipologie di modifica**, ovvero: "*da un lato per gli adeguamenti alle disposizioni del codice aventi carattere inderogabile; dall'altro per l'introduzione di clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni, qualora queste ultime risultino ai sensi di legge derogabili mediante specifica clausola statutaria"*.

Rimangono, invece, escluse (e quindi dovranno essere adottate con i *quorum* previsti dallo statuto vigente per le modifiche statutarie) **le norme che attribuiscono all'autonomia statutaria mere facoltà** ("*tali norme sono di regola individuabili per la formula – l'atto costitutivo o lo statuto possono- oppure per la formula – se l'atto costitutivo o lo statuto lo consentono –")*; ciò in quanto si vuole evitare che vengano approvate "*con ridotte garanzie nei confronti di eventuali minoranze dissenzienti"* modifiche statutarie che la nuova normativa in realtà non impone né richiede.

Questo *iter* agevolato all'introduzione delle modifiche previste dal codice del terzo settore **riguarda però solo gli enti già costituiti alla data di entrata in vigore del codice (3 agosto 2017).**

Gli enti interessati **costituiti successivamente** (e che si costituiranno fino alla entrata in vigore del RUNTS) sono tenuti a **conformarsi da subito** alle disposizioni previste per gli statuti dal codice, fatte salve quelle che presentino "*un nesso di diretta riconducibilità*

all'istituzione e alla operatività del registro unico nazionale ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi".

Problemi applicativi presenta la disciplina prevista per le **Onlus**. Questa categoria, come è noto, verrà meno con l'entrata in vigore del RUNTS.

Pertanto la circolare ribadisce che le Onlus devono, entro il termine del prossimo **2 agosto**, apportare al proprio statuto gli adeguamenti necessari a seconda di quale sarà la sezione del registro alla quale decideranno di aderire, subordinandone l'efficacia alla loro effettiva iscrizione nel nuovo **registro unico nazionale del terzo settore**.

Nel contempo queste ultime devono stabilire, con espressa previsione statutaria, la cessazione delle **vecchie clausole statutarie** rese necessarie dal regime Onlus ma divenute **incompatibili** con la sopravvenuta disciplina degli enti del terzo settore.

Rimane pertanto non chiarito un altro aspetto. **La Onlus che non intenda proseguire la propria attività come ente del terzo settore** (o che abbia deciso di sciogliersi con il venire meno della disciplina specifica) **e, pertanto, non provveda a effettuare l'adeguamento statutaria richiesto, potrà continuare ad applicare la disciplina fiscale delle Onlus fino alla definitiva abrogazione del D.Lgs. 460/1997**? Un chiarimento sul punto potrebbe essere importante.

Analogamente, dovrà essere definito se le attuali **aps** e **odv** che non provvedano a effettuare le relative modifiche statutarie potranno continuare ad applicare la disciplina fiscale oggi esistente fino alla definitiva entrata in vigore del Runts.

Viene chiarito, infine, che qualora l'**ente del terzo settore** (la sigla ETS potrà e dovrà essere utilizzata solo successivamente alla entrata a regime del registro) voglia svolgere attività diverse rispetto a quelle di interesse generale lo **statuto** dovrà prevedere questa possibilità senza che sia necessario inserire la descrizione delle attività esperibili, potendo essere lasciate alla scelta dall'organo dell'ente a cui lo statuto ha concesso tale competenza.