

## **ENTI NON COMMERCIALI**

### ***La perdita della qualifica di associazione o società sportiva***

di **Guido Martinelli**

La fine del 2019 ha visto notificati numerosi **avvisi di accertamento** ad **associazioni e società sportive dilettantistiche**, in gran parte concentrati sulla motivazione della gestione delle attività con modalità **commerciali**.

Appare, pertanto, opportuno analizzare il problema, anche alla luce dell'insegnamento che proviene dal **codice del terzo settore**.

Una delle innovazioni di maggiore interesse contenute nel **D.Lgs. 117/2017** (e, per quanto qui di interesse, dal **D.Lgs. 112/2017**, sull'impresa sociale) è stata quella di creare e considerare **la fattispecie dell'ente del terzo settore come fattispecie civilistica alla quale, poi, applicare, differenti discipline sotto il profilo fiscale, in relazione alla prevalenza o meno dell'attività commerciale svolta, ma senza, per questo, disconoscerne la natura di ente del terzo settore**.

**Analogamente andrebbe fatto**, a nostro avviso, **per le associazioni e società sportive dilettantistiche**, la cui disciplina civilistica è contenuta nell'**articolo 90, commi 17 e 18, L. 289/2002**.

**L'unico vero spartiacque** che sussiste tra un eventuale ente del terzo settore commerciale o impresa sociale e un ente profit, così come tra una associazione o società sportiva dilettantistica e una impresa sportiva profit è **la sussistenza, nel primo caso, del divieto di scopo di lucro soggettivo, consentito, invece, nel secondo caso. Ma sicuramente la differenza non potrà essere ricavata dalle modalità commerciali o meno di svolgimento dell'attività**.

La tesi appare confermata sia dalla costante **prassi** in materia di **società sportive** (vedi le **circolari AdE 21/E/2003 e 18/E/2018**, nelle quali espressamente le SSD vengono qualificate quali **enti commerciali** che applicano in via eccezionale la **L. 398/1991 e l'articolo 148, comma 3, Tuir**) che dall'**articolo 149, ultimo comma, Tuir** per le **associazioni sportive dilettantistiche** laddove viene, al contrario, previsto che non perdono la loro natura di enti non commerciali pur in presenza di prevalenza di attività commerciale esercitata.

**L'essere quindi**, conformemente a quanto indicato dalla norma citata, **sodalizio sportivo regolarmente costituito e iscritto al Registro Coni, comporta**, come immediata conseguenza, indipendentemente dalle modalità di svolgimento delle attività poste in essere, **la possibilità di godere delle agevolazioni fiscali di cui ai commi 1, 3, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12 dell'articolo 90 L. 289/2002, giusto quanto previsto dall'articolo 7, comma 1, D.L. 136/2004 (convertito con L. 186/2004) e, ben più importanti, quelle sui compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

**Dette agevolazioni appaiono del tutto indipendenti dall'eventuale diritto a godere della decommercializzazione dei corrispettivi specifici versati da associati e tesserati di cui all'articolo 148, comma 3, Tuir**.

Questa **agevolazione**, infatti, **non è automatica**, come le altre sopra evidenziate, ma soggetta, sia per le associazioni che per le società, alla verifica della sussistenza, nello **statuto**, dei principi di cui al **comma 8** della norma da ultimo citata (principi che,

come da costante insegnamento della Corte di Cassazione, non solo devono essere presenti ma anche **concretamente rispettati**) e all'invio del modello EAS.

**Ne consegue che l'eventuale mancato rispetto della previsione di cui all'articolo 148, sia in fatto che in diritto, non potrà comportare, di diritto, il disconoscimento della natura di associazione o società sportiva dilettantistica, a meno che l'Agenzia non dimostri che l'ente sportivo accertato non sia costituito o gestito conformemente alla previsione di cui ai commi 17 e 18 dell'articolo 90 L. 289/2002.**

Pertanto, l'eventuale recupero di imposta sui corrispettivi non può e non deve, ad esempio, far venire meno il diritto, per il contribuente accertato, di erogare **compensi per prestazioni sportive dilettantistiche**.

E se non potrà sussistere dubbio alcuno che spetta alla sportiva dimostrare in sede di verifica, il diritto a poter godere delle agevolazioni di cui all'**articolo 148 Tuir**, è altrettanto vero che, ove l'ente fosse **regolarmente affiliato e iscritto al registro Coni** e avesse svolto **effettiva attività sportiva** riconosciuta dal citato ente nazionale, dovrà essere, invece, l'ufficio a provare l'**assenza dei presupposti** per il diritto all'iscrizione e, di conseguenza, alla possibilità di acquisire le agevolazioni "automatiche" sopra descritte, legate allo *status* così acquisito.

**Il dato appare confermato anche nel caso in cui ci si trovasse di fronte ad un ente del terzo settore chiamato a svolgere, come attività di interesse generale, quelle sportive dilettantistiche.**

L'**accertamento fiscale** potrà far ritenere commerciale l'attività svolta (con conseguente perdita delle agevolazioni fiscali previste dal titolo X del codice del terzo settore per gli enti non commerciali) ma non potrà "incrinare" la **natura di ente del terzo settore**. Il venir meno della qualifica non potrà che derivare da un autonomo **provvedimento di cancellazione da parte del Registro Unico del Terzo settore**.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Nuovi obblighi per gli enti del terzo settore non riconosciuti*

di Guido Martinelli

Ad una più approfondita lettura del **codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017**, d'ora in avanti "cts") appaiono numerose le "interferenze" di questo sulla **disciplina del codice civile**.

L'**articolo 3 cts** prevede che agli enti del terzo settore si applichino, per quanto non previsto ed "*in quanto compatibili le norme del codice civile e le relative disposizioni di attuazione*".

Questo produce **per gli enti del terzo settore costituiti in forma di associazione non riconosciuta ex articolo 36 e ss cod. civ.**, delle **conseguenze** abbastanza inaspettate e fortemente onerose per gli amministratori.

Affrontiamo il tema dello **scioglimento**. Questi **enti** erano stati abituati, fino ad oggi, **in assenza di beni residui** da destinare al termine della procedura di liquidazione, una volta estinti i rapporti giuridici in essere, a **sciogliersi chiudendo la loro eventuale posizione fiscale**, eventualmente aperta durante l'esistenza della associazione, **senza ulteriori adempimenti**.

L'ingresso nel terzo settore comporterà, invece, una serie di **procedure supplementari**.

Ai sensi dell'**articolo 48, comma 2, cts**, nel registro debbono (quindi in termini **impositivi**) essere iscritte le **deliberazioni "di scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione"** e le generalità dei liquidatori.

Qui si pone il **primo problema per gli amministratori**. Infatti, ai sensi di quanto previsto dal **comma 5** della norma in esame, **agli amministratori che non provvedano a tale comunicazione, si applica l'articolo 2630 cod. civ.**, in forza del quale possono essere puniti, a titolo personale: "*con la sanzione amministrativa pecuniaria da 103 euro a 1.032 euro. Se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria è ridotta ad un terzo*".

Assodato che sarà preferibile "non dimenticarsene" vediamo cosa, però, deve ancora succedere.

Il vero problema appare essere, infatti, l'interpretazione della norma seguente: **l'articolo 49 cts**.

Viene qui previsto che **l'ufficio del Runts competente, "anche d'ufficio" (e quindi, a maggior ragione, se ne ha comunicazione, ai sensi dell'articolo precedente, da parte dell'associazione posta in liquidazione), accertata l'esistenza di una causa di estinzione o di scioglimento dell'ente, ne dà comunicazione agli amministratori e al Presidente del Tribunale competente territorialmente, "affinchè provveda ai sensi dell'articolo 11 e seguenti delle disposizioni di attuazione del codice civile"**.

La disciplina indicata è quella prevista dal vigente **codice civile** per lo scioglimento delle associazioni riconosciute **ex articolo 14** della citata disciplina. La circostanza che la medesima norma si debba applicare anche agli **ets che abbiano acquisito la**

**personalità giuridica ex articolo 22 cts**, appare ovvia; molto meno nel momento in cui il cts non distingue tra disciplina applicabile alle associazioni del terzo settore riconosciute rispetto a quelle prive di personalità giuridica.

Questo perché, se pur viene previsto che, ai sensi del secondo comma dell'**articolo 11** delle disposizioni di attuazione, la nomina dei liquidatori possa avvenire in sede assembleare con la delibera di scioglimento, il successivo **articolo 12** prevede che i liquidatori esercitino la loro funzione **“sotto la diretta sorveglianza del Presidente del Tribunale e si considerano ad ogni effetto pubblici ufficiali”**. Tutto questo evitando di descrivere la dettagliata procedura prevista da dette disposizioni per la liquidazione delle associazioni (e delle fondazioni) riconosciute.

Appare facile profezia quella di ritenere che, con la responsabilità del pubblico ufficiale, **non sarà facile trovare soggetti disponibili a fare i liquidatori di associazioni prive di personalità giuridica** e, comunque, la scelta operata dal legislatore sicuramente non andrebbe nel senso della auspicata semplificazione prevista dalla legge delega sul terzo settore

Riteniamo, pertanto, che **in via di interpretazione “fortemente evolutiva”** si debba dare, probabilmente facendo di necessità virtù, una diversa lettura che si discosti dal tenore letterale delle norme sopra indicate.

**Il riferimento è all'articolo ancora successivo, il 50 cts, che prevede la cancellazione di un ente dal Runts a seguito di istanza motivata anche a seguito di “scioglimento, cessazione, estinzione dell'ente”, senza particolari procedure ulteriori.**

Si potrebbe quindi ritenere che, **in seguito ad un accertamento d'ufficio, operi, in presenza di scioglimento dell'ets, l'articolo 49 cts, sia per gli enti riconosciuti che non, con conseguente coinvolgimento del Presidente del Tribunale e della procedura prevista dal codice civile.**

**Invece, in presenza di istanza di parte, la cancellazione, a seguito di scioglimento dell'ente, si ritiene possa avvenire ai sensi dell'articolo 50, senza ulteriori adempimenti conseguenti.**

Ma tale **interpretazione**, a questo punto, se appare potenzialmente **“logica”** per le **associazioni non riconosciute**, lo appare molto meno nel momento in cui dovessimo applicare su istanza di parte solo l'**articolo 50** in presenza di scioglimento da parte di quelle **riconosciute**, con palese deroga al contenuto delle **disposizioni di attuazione del codice civile**.

Non vorremmo esserci persi ma, forse, un chiarimento di prassi amministrativa sul punto appare necessario.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Il codice del terzo settore e la semplificazione fiscale – I° parte*

di Guido Martinelli

La **L.106/2016**, contenente la delega al Governo per la riforma del Terzo settore, al suo **articolo 9**, proponeva come **obiettivo per i decreti delegati l'armonizzazione della disciplina tributaria applicabile agli enti iscritti al Runts e la razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati**.

A posteriori, alla auspicabile vigilia dell'entrata in vigore della parte fiscale della riforma (il titolo X del **D.Lgs. 117/2017**, d'ora in avanti cts) questo obiettivo si ritiene sia stato **raggiunto solo parzialmente**.

L'**articolo 79, comma 2, cts**, che reca le disposizioni in materia di imposte sui redditi, disciplina la **natura "non commerciale" delle attività di interesse generale, ritenendo tali quelle svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che non superino i costi effettivi** (con la possibilità, prevista dal **comma 2 bis**, di superare detto limite del 5 per cento per **non oltre due periodi di imposta consecutivi**).

Il tenore letterale porterebbe a concludere che **tale giudizio sia possibile averlo solo "a consuntivo", ossia solo al termine dell'esercizio**. Pertanto, **comma quinto della medesima norma**, l'ente del terzo settore è considerato non commerciale quando svolge le attività di interesse generale con le modalità sopra indicate.

Rimane da chiarire **se questo rapporto andrà fatto prendendo i costi al netto o al lordo dell'iva**.

Ma il successivo **comma 5 ter** prevede che: *"il mutamento della qualifica, da ente del terzo settore non commerciale a ente del terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo di imposta in cui l'ente assume natura commerciale"*. Ciò porta a ritenere che, **ove l'ente, a consuntivo (perché solo in quel momento potrà valutare le modalità con le quali ha svolto l'attività), verificasse che l'attività prevalente fosse da considerare commerciale sarà costretto a rideterminare, ai fini fiscali e contabili, tutto l'esercizio appena concluso**. Con le problematiche facilmente intuibili e con **sanzioni legate**, ad esempio, a **ritardati versamenti Iva**.

L'**articolo 89, comma 7** del cts prevede, alla sua **lettera b)**, che le disposizioni di **esenzione da Iva** di cui all'**articolo 10 D.P.R. 633/1972**, originariamente previste per le **Onlus**, si applichino agli enti del terzo settore di **natura non commerciale**.

Ma questo significherà che **solo a consuntivo si potrà ricevere conferma di avere operato correttamente o meno in esenzione da Iva**. E se così non fosse, sarebbe necessario sanare, con le penalità previste, il ritardato versamento di una imposta che, tra l'altro, non sarebbe stata nemmeno incassata.

L'**articolo 79, comma 5, cts** prevede che non entrino, nel computo dei proventi commerciali che determinano la natura dell'ente, **"le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6"**.

Il primo problema che emerge è che **il contratto di sponsorizzazione non è un contratto tipizzato**. Pertanto, **cosa si dovrà/potrà intendere con questo termine?** La

mera **cartellonistica pubblicitaria** collocata in modo permanente in un centro culturale, in un teatro, in un impianto sportivo potrà essere ritenuta **sponsorizzazione** o no?

Ma se le anticipazioni sul contenuto del decreto sulle attività diverse di cui all'**articolo 6**, in corso di approvazione definitiva, saranno confermate, ossia che i **ricavi** per attività diverse **non potranno essere superiori al 30 per cento del totale dei ricavi dell'ente**, i **proventi da sponsorizzazione** non solo incideranno sulla natura dell'ente, ma addirittura **gli impediranno di permanere tra gli enti del terzo settore** proprio per la **perdita della natura "secondaria e strumentale"** di questi proventi per attività diversa.

**Assisteremo, quindi, al "rifiuto" di contratti di sponsorizzazione, da parte di enti culturali o sportivi che, virtuosamente, hanno cercato di reperire fondi sul mercato dei servizi "promopubblicitari" per non gravare di costi sugli utenti dei servizi, e che si troveranno nella necessità di decidere o di rinunciare al provento o di perdere la natura di ente del terzo settore?**

Appare oscura, almeno allo scrivente, anche la previsione dell'**articolo 80, comma 4, cts**. Viene infatti previsto che: "*gli enti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione...*". Ma inserito in un articolo che disciplina il **regime forfetario degli enti del terzo settore non commerciali**, come può un ente che svolge attività di impresa esercitare l'opzione per detto regime?

Non possiamo non ricordare che anche in altre norme viene indicato lo svolgimento da parte degli ets di attività di impresa commerciale: si veda, ad esempio, l'**articolo 11, comma 2, cts**, che, nel caso, prevede l'obbligo dell'iscrizione anche nel registro delle imprese.

**Ma quand'è che un ets "commerciale" diventa anche una "impresa commerciale"? Forse, anche da questo punto di vista, un chiarimento sarebbe opportuno.**

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Il codice del terzo settore e la semplificazione fiscale – II° parte*

di Guido Martinelli

Proseguendo l'analisi avviata con il **precedente contributo**, giova sottolineare che **ulteriori complicazioni possono nascere** per quegli **enti del terzo settore** (aps o meno) che svolgono la pratica sportiva dilettantistica come attività di interesse generale e, a tal fine, sono anche regolarmente iscritti al Registro Coni delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

La **circolare 18/E/2018** dell'Agenzia delle entrate, fornendo la risposta ad alcuni quesiti emersi nel tavolo di confronto aperto con l'apposita commissione Coni, ha ritenuto, ad esempio, che i corrispettivi derivanti dalla **cessione del diritto sportivo** alla partecipazione ad un determinato campionato o dei **diritti sulle prestazioni sportive di un atleta**, ove questa non abbia intento speculativo (acquisto per la rivendita), possano godere, ai fini dei redditi, della **decommercializzazione del provento** ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 148, comma 3, Tuir**.

La **circolare** assumeva il presupposto che, sia il cedente che il cessionario, fossero "solo" **associazioni o società sportive dilettantistiche** e, pertanto, **perfettamente legittimate**, sussistendone i presupposti, ad utilizzare la **norma di favore da ultimo citata**.

Ma se la cedente o la cessionaria fossero "anche" enti del terzo settore, nei confronti dei quali non appare possibile applicare l'**articolo 148 Tuir** (ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 89, comma 1, lett. a, D.P.R. 117/2017**, di seguito "cds") **cosa si dovrà fare? Se la cedente fosse solo iscritta al registro Coni si applicherà la decommercializzazione che invece verrà meno se la titolare del diritto in questione fosse anche iscritta al Runts?**

E se, come ritiene lo scrivente, venisse confermato che la cessione dei diritti sulle prestazioni degli atleti sia **soggetta ad Iva** ai sensi dell'**articolo 4 L. 398/1991**, applicabile come tale alle sportive ma non agli enti del terzo settore (vedi **lettera c** del citato **articolo 89, comma 1, cts**) dovremmo ritenere che la **cessione dell'atleta di un sodalizio iscritto solo a registro Coni applica la defiscalizzazione ai fini delle imposte sui redditi ma è assoggetta ad Iva?** Ciò significherebbe, poi, che la sportiva anche iscritta al **Runts** assoggetterà ad **imposta sui redditi il corrispettivo** della cessione ma **non ad iva** applicando l'**articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972?**

Questo significherà quindi che il **corrispettivo per la cessione non entrerà nel plafond della L. 398/1991** per la sportiva iscritta solo al registro Coni entrando, invece, nel *plafond* del regime forfettario di cui all'**articolo 86 cts** per la sportiva del terzo settore.

Nessuno credo potrà negare che la fattispecie non sia per nulla "**semplificata**".

Qualche ulteriore considerazione sui **corrispettivi specifici per servizi conformi alle finalità istituzionali versati da soci e tesserati**, oggi **defiscalizzati** ai fini delle imposte sui redditi, sia per le **associazioni** che per le **società sportive dilettantistiche**, dal combinato disposto di cui all'**articolo 148, comma 3, Tuir** e **articolo 90, comma 1, L. 289/2002**.

Avendo il codice del terzo settore riservato questa possibilità agevolativa solo alle associazioni di promozione sociale ne deriva, di conseguenza, che **le società sportive dilettantistiche che intendessero entrare nel terzo settore (ad esempio come impresa sociale) non potrebbero godere mai di tale trattamento di favore.**

Ma l'aspetto curioso che si voleva evidenziare è il **trattamento del corrispettivo** versato dal **"familiare convivente"** (ad esempio coniuge o figlio) dell'**associato**.

Per le **associazioni sportive iscritte solo al registro Coni** l'importo versato dal familiare convivente sarà sempre imponibile, sia ai fini Iva che ai fini delle imposte sui redditi, salvo che il medesimo non sia anche **tesserato** ad un ente sportivo nazionale **riconosciuto dal Coni**.

Per le **associazioni di promozione sociale** iscritte anche al registro Coni l'importo sarà **decommercializzato** ai fini delle imposte sui redditi, ma sarà **soggetto a Iva**.

Per l'**ente del terzo settore sportivo non** iscritto al Runts nella sezione delle **aps**, l'importo sarà sempre e comunque **commerciale sia ai fini Iva che ai fini delle imposte sui redditi**, salvo che l'attività sia svolta con modalità non commerciali ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 79, comma 2, cts**.

Un'ultima considerazione deriva dalla lettura del **comma 5 bis del citato articolo 79 cts**. Viene riportato un elenco di proventi che, a determinate condizioni, sono ritenuti non commerciali, "**tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali**".

**Come si potrà calcolare questo valore normale?** Anche qui, purtroppo, sarà necessario lasciare il campo alla **prassi amministrativa**.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *I lavoratori dello sport dilettantistico*

di Guido Martinelli

Due recenti sentenze, l'una di legittimità e l'altra di merito, confermano l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale che riconosce la possibilità di **erogare i compensi sportivi a tassazione agevolata** di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m)**, Tuir anche a coloro i quali svolgono **prestazione a carattere professionale** nell'ambito delle attività sportive dilettantistiche.

Viene pertanto ribadito che l'**abrogazione** della qualificazione della prestazione sportiva dilettantistica quale **collaborazione coordinata e continuativa**, che era stata introdotta dall'**articolo 1, comma 358, L. 205/2017**, (avvenuta con il **D.L. 87/2018** convertito con **L. 96/2019**), **non ha fatto venire meno la possibilità di riconoscere i compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. m, Tuir anche a soggetti che prestano attività lavorative principali, ancorché non esclusive, nell'ambito dello sport dilettantistico.**

Risulta, quindi, confermata la tesi esposta nella **circolare 1/2016** dell'appena istituito **Ispettorato nazionale del lavoro**, secondo la quale *"... la volontà del legislatore ... è stata certamente quella di riservare ai rapporti di collaborazione sportivo-dilettantistici una normativa speciale volta a favorire e ad agevolare la pratica dello sport dilettantistico rimarcando la specificità di tale settore che contempla anche un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generale che regola i rapporti di lavoro ..."*.

Ne deriva, pertanto, che l'**esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica, secondo i Giudici, è prestazione lavorativa "speciale" e, come tale, non essendo classificata come collaborazione coordinata e continuativa, non appare nemmeno soggetta agli adempimenti obbligatori connessi a tale qualificazione.**

Ma procediamo con ordine.

La prima decisione è della **Suprema Corte di Cassazione**, la quale ha ritenuto che: *"...invero, in un'ottica premiale della **funzione sociale** connessa all'attività sportiva dilettantistica, quale fattore di crescita sul piano relazionale e culturale, il legislatore ha inteso definitivamente chiarire che **anche i compensi per le attività di formazione, istruzione ed assistenza ad attività sportiva dilettantistica beneficiano dell'esenzione fiscale e contributiva**, senza voler limitare, come in precedenza in alcuni ambiti sostenuto, tale favor alle sole prestazioni rese in funzione di una **partecipazione a gare e/o a manifestazioni sportive...**"* **Cass. Civ. Sez. lavoro, ordinanza n. 24365 del 30.09.2019.**

Ma di maggior interesse, per gli operatori dei centri sportivi, è la sentenza del **Tribunale di Monza, sez. lavoro, del 6 dicembre dell'anno scorso.**

Interessante perché affronta il tema delle **collaborazioni coordinate e continuative di carattere amministrativo-gestionale**, che sono state integrate nell'**articolo 67, comma 1, lett. m, Tuir** dall'**articolo 90, comma 3, L. 289/2002.**

In questo giudizio il ricorrente deduceva di aver prestato attività lavorativa per la **gestione di una piscina, in favore di una società sportiva dilettantistica di capitali, con un contratto di natura amministrativo-gestionale, con mansioni di "receptionist,**

***accoglienza clienti, raccolta iscrizioni e gestione del centralino, mansioni che per la loro tipologia sono proprie di un rapporto di lavoro subordinato”.***

**Il Giudicante, dopo aver esperito le prove testimoniali, ha respinto la domanda del lavoratore.**

Infatti, sotto il profilo dell'orario di lavoro si è appurato che gli **addetti alla ricezione** davano la loro disponibilità oraria durante il colloquio precedente l'assunzione, disponibilità che poteva essere **mensilmente confermata o modificata**, i **fogli di presenza non costituivano uno strumento di controllo** ma avevano esclusivamente la funzione di determinare il numero di ore lavorate mensilmente al fine di poter calcolare il corrispondente compenso dovuto; le rimostranze inviate via messaggeria elettronica, secondo il Giudice **non potevano costituire presupposto di eterodirezione** in quanto: *“anche nel rapporto di lavoro non subordinato al collaboratore che operi eventualmente con una certa negligenza sia ragionevole che ciò gli sia fatto notare e che riconosciuto l'errore il predetto chieda scusa”.*

Lo scopo delle richiamate **misure organizzative** era quello di assicurare che la finalità dell'esecuzione fosse il più possibile **efficiente ed efficace** e le stesse non possono assurgere a prova dell'esistenza della **subordinazione**.

Anche il **pagamento “orario”** e le mansioni svolte non sono state ritenute, dal Giudicante, presupposti obbligatori del rapporto di lavoro subordinato, anche in virtù di quanto chiarito dalla **circolare AdE 21/E/2013**, la quale identificava proprio come caratteristiche della **collaborazione amministrativa – gestionale** i compiti tipici di segreteria quali la **raccolta delle iscrizioni e la tenuta della cassa**.

**A questo punto non resta che attendere la ricostruzione giuridica del lavoro sportivo dilettantistico che avverrà con i decreti delegati di attuazione dell'articolo 5 L. 86/2019.**

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Gli associati degli enti del terzo settore*

di Guido Martinelli

Con la **nota n. 1082 del 5 febbraio** il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha ripreso la sua funzione di “chiarificatore” delle modalità applicative del codice del terzo settore, rispondendo a **due quesiti: il primo**, formulato dalla Regione Piemonte **in merito alla composizione della base sociale/associativa degli enti del terzo settore ed il secondo**, del forum del terzo settore, **relativo alla possibile partecipazione delle imprese profit agli enti del terzo settore.**

Nel documento di prassi amministrativa si ricorda che il codice del terzo settore prevede, per le **organizzazioni di volontariato** e le **associazioni di promozione sociale**, requisiti precisi per la base associativa, al fine di non far venire meno le caratteristiche di queste due fattispecie diseginate dalla norma in esame.

**Se il principio base è quello che gli associati di un Ets possono essere sia persone fisiche, sia soggetti collettivi (cioè enti o società), purché ciò sia previsto dallo statuto, senza vincoli particolari**, sul presupposto di garantire la **massima autonomia** agli enti al fine di determinare l’assetto strutturale “*maggiormente idoneo ad assicurare il perseguimento*” delle finalità di **interesse generale** perseguite, ritroviamo che questo non vale per **organizzazioni di volontariato** e per le **associazioni di promozione sociale** dove, invece, sono presenti limiti ben precisi.

Infatti, ai **sensi degli articoli 32 e 35 del codice del terzo settore**, per tali enti le **persone fisiche dovranno essere minimo sette e che, ove sia previsto negli statuti la possibilità di associare anche enti collettivi** (enti del terzo settore o comunque enti senza scopo di lucro, quindi possibilità eventuale e solo se ed in quanto espressamente prevista) **questi non potranno essere in misura superiore al 50% rispettivamente delle odv o delle aps aderenti.**

Se detta proporzione non fosse rispettata la odv o aps associante dovrà richiedere l’iscrizione in **altra sezione del Runts.**

Viene espressamente chiarito, quindi, che, **ferme le proporzioni per gli enti collettivi sopra indicate, nulla vieta di far coesistere nella compagine associativa sia persone fisiche che enti senza scopo di lucro, enti del terzo settore e, nello specifico, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale.**

**Il secondo quesito verte sulla possibilità, per gli Ets, “di accogliere all’interno della propria base associativa delle imprese e, in caso affermativo, se queste ultime possano o meno detenere il controllo dell’ente e, infine, se tale controllo possa essere esercitato da un’unica impresa o essere eventualmente esercitato in forma congiunta”.**

Il dubbio trova origine dalla disciplina delle **imprese sociali** per le quali, invece, viene espressamente previsto dall’**articolo 4 D.Lgs. 112/2017**, che le imprese *profit* non possano detenere la direzione o il coordinamento o comunque il controllo di una **impresa sociale.**

Stante il rapporto di genere a specie esistente tra la disciplina del **codice del terzo settore** e quella della **impresa sociale**, il Ministero chiarisce che la disciplina di

quest'ultima non può, come tale, essere applicata alla generalità degli enti del terzo settore.

**Ne deriva** (la nota ministeriale fa proprio anche il contenuto della **circolare AdE 38/E/2011** in materia di Onlus) **che le imprese profit possono costituire o partecipare successivamente alla base associativa degli ETS nonché detenerne il controllo.**

Ovviamente dovrà comunque e sempre essere garantita, precisa la nota di prassi, la finalità di **interesse generale** e non lucrativa dell'ente di terzo settore partecipato da enti lucrativi.

Il potere di controllo, come viene indicato, spetterà agli uffici del Runts per gli aspetti attinenti alla **sussistenza e permanenza dei requisiti necessari** all'iscrizione al Runts medesimo, mentre saranno di competenza della Amministrazione finanziaria gli aspetti di natura tributaria.

Il documento di prassi amministrativa ci offre la possibilità di altre **due considerazioni.**

**Si poneva il problema se, alla sezione del registro unico nazionale del terzo settore denominata "altri enti del terzo settore", nel quale confluiscono anche "gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento senza scopo di lucro" di finalità di interesse generale, potessero accedere anche i consorzi.**

Ricordiamo che, ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 2602 cod. civ.**, sono tali quelle **organizzazioni** create da più imprenditori, "*per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese*".

Se, fino ad oggi, il tema era stato trattato con estrema prudenza, si ritiene che adesso, alla luce del preciso chiarimento ministeriale, si debba intendere che **un consorzio con attività esterna che svolga uno o più delle attività ritenute di interesse generale** possa accedere anche al registro unico nazionale del terzo settore.

**Ma il dubbio conclusivo è un altro ancora.**

**Qual è la ratio** che esclude il controllo delle imprese sociali da parte delle imprese *profit* ma lo consente agli Ets che svolgono attività di impresa? Ci piacerebbe saperlo.

## ENTI NON COMMERCIALI

### **La Legge 398/1991 e le prestazioni connesse – I° parte** di Guido Martinelli

La lettura della pubblicazione, avvenuta nello scorso 2015, di una guida, da parte della **Direzione regionale del Piemonte della Agenzia delle entrate**, dal titolo **“Associazioni sportive dilettantistiche: come fare per non sbagliare”**, creò, tra le associazioni e società sportive dilettantistiche e gli altri enti senza scopo di lucro che avevano fatto l’opzione per l’applicazione della **L. 398/1991**, un “timore”. **Veniva, infatti, per la prima volta, introdotto il concetto di corrispettivo commerciale connesso alle attività istituzionali**, come tale rientrante nel campo di applicazione della citata disposizione legislativa, distinto da quello non connesso, come tale escluso.

Tale distinguo veniva poi **ribadito dalla circolare AdE 18/E/2018**. Detto provvedimento di prassi amministrativa entrava nel merito, fornendo anche una **casistica ampia e circostanziata**, di quali fossero le tipologie di proventi, per una associazione o società sportiva dilettantistica, da ritenere **“connessi”** rispetto ad altri.

Fra questi venivano **ricompresi** quelli derivanti da: *“somministrazione di alimenti e 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”*. Evidentemente **esclusi** tutti quelli **non strettamente collegati, direttamente o indirettamente, all’evento sportivo**.

È importante sottolineare che l’Agenzia aveva ritenuto **non ricomprese**, invece, tra le attività connesse, *“i corsi per attività sportive che non rientrano nell’ambito delle discipline sportive riconosciute dal Coni”*.

Fino ad allora, e si oserebbe dire **fino ad oggi, la prassi applicativa aveva ritenuto tutti i proventi commerciali percepiti dall’ente senza scopo di lucro, indifferentemente, soggetti alla L. 398/1991, sia ai fini Iva che ai fini dei redditi**.

La presa di posizione della Amministrazione Finanziaria ha portato molti commentatori a ritenere che gli enti che avevano fatto l’opzione per la **L. 398/1991** a questo punto avrebbero dovuto gestire, di fatto, **tre contabilità: quella per le attività istituzionali, quella per le attività commerciali connesse in regime 398/1991 e quelle non connesse in regime ordinario, sia ai fini Iva che delle imposte sul reddito**.

Il **presupposto normativo** della posizione assunta dalla Amministrazione finanziaria appariva essere l’**articolo 9, comma 1, D.P.R. 544/1999**, secondo il quale le **associazioni e le società sportive dilettantistiche** senza fini di lucro che optavano per il regime agevolativo di cui alla **L. 398/1991** applicavano *“per tutti i proventi conseguiti nell’esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali”* le disposizioni previste dall’**articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972** (ossia la **forfettizzazione del cinquanta per cento dell’iva** incassata ad eccezione della cessione di diritti radiotelevisivi, per i quali **l’abbattimento si riduce a un terzo**).

Da detti presupposti legislativi e di prassi amministrativa, in via interpretativa si è ritenuto che ai proventi commerciali non connessi con le finalità istituzionali **non potesse applicarsi in toto la L. 398/1991, sia ai fini reddituali che ai fini Iva**.

Si ritiene che, in realtà, dalla lettura delle indicazioni provenienti dalla Amministrazione e, principalmente da quella delle norme che disciplinano la materia si possa arrivare ad una **conclusione parzialmente diversa**.

Il documento della Direzione piemontese indica che, per i soggetti che hanno optato per l'applicazione della **L. 398/1991**, *“si applica il coefficiente di redditività del tre per cento **al totale dei proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale**”*. Mentre, **ai fini Iva**: *“per applicare il regime forfetario nell'ambito delle operazioni rilevanti **ai fini iva occorre distinguere tra le operazioni direttamente connesse e quelle non direttamente connesse agli scopi istituzionali.**”*

La circolare **AdE 18/E/2018** prevede che: *“il **reddito imponibile delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro** che hanno optato per il regime agevolativo previsto dalla stessa legge n. 398, viene determinato applicando **all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività nella misura del 3 per cento, ... le società sportive dilettantistiche... devono applicare il coefficiente di redditività del 3 per cento su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'articolo 81 del TUIR, escluse le plusvalenze patrimoniali....**”*

Mentre invece, **ai fini iva**, la citata circolare indica che: *“ai soggetti che hanno optato per la legge n. 398 del 1991, **il regime forfetario Iva di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 si applica per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali “connesse agli scopi istituzionali”** (v. articolo 9, comma 1, del DPR n. 544 del 1999). L'applicazione del **regime agevolativo** di cui alla legge n. 398 del 1991 è, pertanto, **limitato alle prestazioni commerciali connesse** alle attività istituzionali svolte associazioni o società sportive dilettantistiche senza fini di lucro. In sostanza, se un'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro svolge un'**attività commerciale autonoma e distinta da quella istituzionale**, la stessa non può usufruire, per detta attività, del regime agevolato in argomento”*.

Come si evince, l'Agenzia indica un **trattamento differenziato sui proventi commerciali non connessi** per i soggetti che applicano la L. 398/1991 solo ai fini Iva.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *La Legge 398/1991 e le prestazioni connesse – II° parte* di Guido Martinelli

Alla medesima conclusione raggiunta nel **precedente contributo**, ossia che il riferimento ai **proventi connessi** si debba riferire solo ai fini Iva, si giunge anche esaminando le disposizioni normative in materia.

La Legge 398/1991, infatti, al suo **articolo 2**, quando, al **comma 3**, fa riferimento **all'imposta sul valore aggiunto, ne prevede l'applicabilità secondo le "modalità di cui all'articolo 74 quinto comma del decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972 n. 633"** mentre, quando, al successivo **comma 5**, si occupa delle imposte sui redditi prevede espressamente che: **"il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 1 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività..."**.

Il citato **articolo 9 D.P.R. 544/1999** facendo espresso riferimento all'**articolo 74 D.P.R. 633/1972** fa evidente riferimento solo ai fini Iva.

Da tutto quanto sopra ne consegue, ad avviso dello scrivente, che **le associazioni e società sportive dilettantistiche (nonché tutte le altre associazioni senza scopo di lucro a cui la disposizione si potrà applicare fino alla data di entrata in vigore del titolo decimo del codice del terzo settore), che hanno optato per gli adempimenti di cui alla Legge 398/1991, potranno applicare, ai fini delle imposte sui redditi, il coefficiente di redditività del 3 % sull'ammontare di tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, a cui andrà aggiunto l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali, mentre per le società sportive il citato coefficiente si applicherà su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'articolo 81 Tuir.**

**Analoga distinzione non potrà essere richiamata ai fini Iva. Infatti, in tal caso, sarà necessario distinguere solo i proventi conseguiti soggetti a tale imposta, i quali si debbano ritenere "connessi" alla attività istituzionale, da quelli che non lo sono.**

Solo quelli riconducibili alla prima fattispecie potranno godere della **determinazione forfettaria**; per i secondi sarà, invece, necessario operare in **regime ordinario Iva**.

Pertanto, si ritiene che si debba confermare la prassi applicativa fino ad oggi in essere che, **ai fini delle imposte sui redditi, riteneva che tutti i proventi commerciali confluissero nel regime di cui alla Legge 398/1991** (andando quindi ad incidere sul *plafond* previsto per tale disposizione). Da ciò ne consegue che i proventi dovrebbero essere riportati mensilmente, per totale, nel **registro** previsto a tal fine.

Se così fosse, e se l'Agenzia confermasse questa interpretazione, come ci si augura possa fare a stretto giro, ne deriverebbe che, allo stato dell'arte, in virtù, si ricorda, delle previsioni di cui al **D.M. 10.05.2019**, al cui interno sono contenute specifiche **fattispecie di esonero dal generale obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi** per la "**fase di prima applicazione**" dell'adempimento, tra le quali sono richiamate le **operazioni non soggette all'obbligo di certificazione** già previste dall'**articolo 2 D.P.R. 696/1996** che alla lettera **hh)** del **comma 1**, sarebbero escluse dalla trasmissione telematica dei corrispettivi le **"cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla legge 398/91"**.

Ecco allora che, **fino a quando questa specifica fattispecie di esonero rimarrà operativa, le associazioni e società sportive dilettantistiche che utilizzano il regime di cui alla Legge 398/1991 certamente risulteranno dispensate dall'obbligo di memorizzazione e comunicazione telematica dei corrispettivi per tutte le attività commerciali sia connesse che non a quelle istituzionali, comprese le attività spettacolistiche a carattere sportivo.**

La differenziazione tra **proventi commerciali connessi o meno** rileverà solo ai fini Iva. Si porrà, pertanto, il problema dell'attivazione dei **registri iva per i proventi commerciali non connessi** alle finalità istituzionali e, con maggiore rilevanza, si porrà il problema se sia possibile operare una **rivalsa Iva sugli acquisti relativi ai proventi di natura commerciali non connessi**, sul come individuarli e su quale trattamento applicare agli eventuali costi promiscui.

Se così fosse verrebbe a decadere anche il presunto vantaggio, secondo alcuni previsto dall'**articolo 86 codice del terzo settore**, che prevede la **determinazione forfettaria dei redditi su tutti i proventi** di natura commerciale, ivi compresi quelli non connessi.

**Inoltre, è utile ricordare che, avendo l'Agenzia delle entrate, nella circolare 18/E/2018, indicato che non sono ricompresi tra le attività connesse, "i corsi per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal Coni",** deve ritenersi che, se la lettura fornita è quella di ritenere attività sportiva dilettantistica esclusivamente quella considerata tale dal Coni, **analogamente dovrà essere considerata solo quella riconosciuta dal Coni attività di interesse generale sportiva prevista dal codice del terzo settore.**

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Le attività diverse, lo sport e il terzo settore*

di Guido Martinelli

La stampa aveva dato notizia che il 6 marzo dell'anno scorso, la Cabina di Regia, prevista dal primo comma dell'**articolo 97** del codice del terzo settore, aveva discusso e dato il via libera alla **bozza di testo di decreto sulle attività diverse** di cui all'**articolo 6** della citata disposizione normativa.

Quest'ultima norma prevede, infatti, che **gli enti del terzo settore possano svolgere attività diverse da quelle di interesse generale purché "siano secondarie e strumentali"**.

Per la determinazione dei criteri e limiti la norma rinvia ad un **decreto da emanare** con il concerto di due Ministri (quello del lavoro e delle politiche sociali e quello dell'economia e delle finanze) sentita, appunto, la Cabina di Regia e *"tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle **attività di interesse generale**"*.

Non senza rammarico e preoccupazione dobbiamo constatare che, a ormai un anno dalla definizione del testo, **questo decreto non è ancora approvato alla definitiva pubblicazione in Gazzetta Ufficiale**.

Sulla base delle prime anticipazioni apparse, il decreto dovrebbe prevedere che, **per poter definire "diverse"**, e quindi secondarie, le attività svolte devono ricorrere almeno **una delle seguenti due condizioni**, entrambe relative ai **ricavi** e ai **costi** dell'attività determinati in ciascun esercizio:

1. **non devono superare il trenta per cento delle entrate complessive dell'ets;**
2. **non devono superare il sessantasei per cento dei costi complessivi dell'ets.**

Va ricordato che per **ricavi** si dovranno intendere tutte le entrate da corrispettivo per beni o servizi, nonché quelle derivanti da quote o contributi associativi, erogazioni liberali, contributi e raccolta fondi.

**Tra i costi complessivi**, in modo innovativo, il decreto inserisce **anche quelli figurativi, dati dall'impiego dei volontari iscritti nel registro dedicato previsto dal codice del terzo settore**.

Il calcolo dovrà essere fatto applicando alle **ore di attività effettivamente svolte** la **retribuzione oraria lorda** prevista per la stessa qualifica dai contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali.

In vista, anche, della ormai imminente definitiva entrata in vigore del **Registro Unico nazionale del terzo settore** e della scadenza del 30 giugno, data entro la quale le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale e le onlus potranno **modificare i propri statuti** per adeguarli al codice del terzo settore con semplice assemblea ordinaria, **l'assenza della ufficialità di questo decreto crea non pochi problemi agli operatori, in special modo per il mondo dello sport**.

Infatti, la norma in esame trae indubbiamente origine dalle attività di terzo settore che trovano finanziamenti in gran parte legati alla **raccolta fondi** e alla **contribuzione pubblica**, anche di natura corrispettiva.

Che nello sport prevalga, invece, il **reperimento delle risorse** attraverso lo svolgimento di attività commerciali il legislatore tributario lo aveva già intuito, previsto e disciplinato nell'**articolo 149 Tuir** laddove le associazioni sportive dilettantistiche vengono **escluse dalla determinazione dei parametri per la perdita della qualifica di ente non commerciale**.

**Le sportive che, invece, volessero iscriversi al Runts ed entrare nel terzo settore dovranno prima verificare** (e proprio per questo la perdurante assenza della ufficializzazione del testo preoccupa) **se il loro mix di proventi consenta di far sì che quelli di natura “diversa” rientrino o possano rientrare nei parametri indicati**.

Ne deriva che **qualsiasi sportiva**, anche se possedesse la qualifica di associazione di promozione sociale, **non potrà accedere al terzo settore in tutti quei casi in cui la sommatoria dei proventi di natura promopubblicitaria (sponsor, affissioni), della vendita dei biglietti di accesso alle gare, dei posti di ristoro o della vendita dei prodotti superi del 30% il totale dei ricavi o comunque il 66% dei costi**.

Per chiunque conosca il mondo dello **sport** appare intuitivo che tutte le discipline di sport di squadra hanno una **rilevante incidenza di questo tipo di provento**.

Sicuramente avremo una fetta importante del mondo dello sport che, indipendentemente da ogni valutazione di altro genere, non potrà accedere al **registro unico nazionale del terzo settore**.

Ciò anche per **due ulteriori criticità della norma**.

La prima legata alla **individuazione dei confini tra ricavo legato allo svolgimento di attività di interesse generale e attività diversa**.

Se una sportiva gestisce un **impianto sportivo** e affitta spazi all'interno del proprio impianto ad altra associazione, il corrispettivo che riscuote sarà ritenuto di **natura diversa o no?**

Ciò senza voler aggiungere la difficoltà che tale impostazione comporta. Sarà necessario impostare una **rendicontazione** solo per le **attività diverse** (e anche qui il decreto sul bilancio si fa attendere) e dovremo poter riuscire a determinare anche il **costo figurato dei volontari**.

Si pone poi l'ulteriore ampio **problema di chi io possa considerare volontario in una sportiva e l'assenza di parametri di riferimento su cui calcolarne il costo figurato**. Rimarcando, infine, l'ulteriore **difficoltà amministrativa** che viene posta a carico degli enti del terzo settore.