

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Il codice del terzo settore. Tutto chiaro?*

di **Guido Martinelli**

La lettura del **codice del terzo settore** (D.Lgs. 117/2017) continua ad incentivare nel lettore **dubbi e incertezze**. L'unica, parziale, consolazione appare essere che la gran parte delle novità, sia sotto il profilo degli adempimenti civilistici sia, soprattutto, per gli aspetti fiscali, entreranno in vigore non prima del 2019 o, per la parte fiscale, addirittura dal 2020.

Siamo consapevoli che ogni tentativo di interpretare il testo attuale potrebbe risultare **vano e smentito** nel giro di poco tempo direttamente dal Governo che potrà, entro il giugno del prossimo anno, emanare un **decreto correttivo**, fruendo della medesima delega, incidendo sulle norme appena emanate novellandole, e che dovrà comunque definire meglio la materia con i **numerosi decreti** che sono previsti in via di approvazione per completare la disciplina del codice del terzo settore e dell'impresa sociale. Ma alcune **spigolature** a mio avviso vale comunque la pena di analizzarle.

L'**articolo 32** prevede che le organizzazioni di volontariato siano costituite "**da un numero non inferiore a sette persone fisiche ...**". Analoga previsione viene indicata dall'**articolo 35** per le associazioni di promozione sociale. Si ricorda che tali fattispecie di enti del terzo settore godono di un regime forfettario per la determinazione del reddito ex **articolo 86 CTS**, diverso e più favorevole di quello indicato dall'**articolo 80** per la generalità degli enti del terzo settore di natura non commerciale.

**Nulla viene indicato** nel caso in cui l'ente, regolarmente iscritto al registro unico del terzo settore quale associazione di volontariato o di promozione sociale, possedendo i requisiti numerici sopra indicati, **nel corso di un periodo di imposta, per recesso o esclusione venga a perdere uno o più degli associati** scendendo al di sotto della soglia minima di sette.

Devo darne comunicazione al registro che mi potrebbe trasferire dalla sezione degli enti tipizzati a quella generica degli enti del terzo settore? Quali conseguenze potrebbero esserci per la **disciplina fiscale** fino a quel momento legittimamente applicata?

Ad avviso di chi scrive troverebbe applicazione comunque il comma quattordicesimo del citato **articolo 86 del CTS** che prevede: "il regime forfettario cessa di avere applicazione a partire **dal periodo di imposta successivo** a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 1".

Ma se, poi, nel corso dello stesso esercizio il numero degli associati venisse **ripristinato** a sette, il venir meno di uno dei requisiti per un limitato periodo di tempo quali conseguenze potrebbe avere? Un chiarimento sul punto, appare essenziale.

Problema simile potrà nascere con la previsione di cui all'**articolo 24, comma 5, CTS** in cui viene concessa, **agli enti con più di 500 associati, la possibilità di svolgere anche assemblee separate**.

Ma se durante l'esercizio questo numero si riduce oltre alla soglia indicata, continuerà l'associazione a poter godere di tale diritto?

Ci si augura che non diventi necessario per le realtà maggiori dover prevedere in statuto **una sorta di “doppio binario”** per la convocazione degli organi sociali sulla base del numero degli associati esistenti al momento della assemblea.

Problema assai simile all'**articolo 41** per le **reti associative**. Anche qui sono previsti dei limiti numerici di associati al fine del loro riconoscimento. È sufficiente godere di detto requisito al momento dell'iscrizione al registro o deve permanere? Un ente del terzo settore può far parte di più reti associative.

Un'ultima considerazione sugli obblighi previsti per **i cori, le bande e le filodrammatiche**. Queste realtà sono le uniche, oltre alle sportive, a poter riconoscere, ai propri direttori artistici e collaboratori tecnici non professionali, i **compensi** di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m), del Tuir**.

Compensi che, come è ormai universalmente noto, **non prevedono copertura assicurativa e previdenziale**.

L'**articolo 16** del codice del terzo settore prevede che: “I lavoratori degli enti del terzo settore hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi”.

**Ciò fa presumere che non ci sia spazio per “lavoratori” privi di tutela previdenziale**. D'altro canto i volontari non possono percepire nulla.

Quindi, delle due l'una: o le realtà associative indicate entrano nel terzo settore e rinunciano ad utilizzare la disciplina sui compensi indicata, diventata incompatibile alla luce della previsione citata del codice, o restano fuori dal terzo settore perdendo le altre agevolazioni fiscali di cui oggi godono ma che perderebbero con il mancato ingresso nel registro unico.

## ENTI NON COMMERCIALI

### ***Società sportive di capitale e clausole dell'articolo 148 del Tuir***

di Guido Martinelli

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (Milano – Sez. XXII Sent. 11.07.2017 n. 3088) analizza, in modo innovativo, anche se non sempre condivisibile, la disciplina delle **società sportive dilettantistiche di capitale**.

La contribuente ricorreva in appello avverso la sentenza del Giudicante di primo grado che ne aveva respinto il ricorso avverso il **disconoscimento della natura di società sportiva dilettantistica** che era avvenuto in sede di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Tra le **motivazioni** di carattere sostanziale del ricorso, per quanto di nostro interesse, rileva l'acclarata, in primo grado "insussistenza dei **requisiti** per il riconoscimento della società sportiva dilettantistica in quanto dai dati di bilancio si evince che la società svolge un'**attività prevalentemente commerciale**" a cui si contrappone la prova che "la società ha sempre tenuto la contabilità separata tra attività sportiva e attività commerciale ed è affiliata al CONI", nonché la presenza di 49 soci tesserati alle federazioni nazionali di competenza in quanto praticanti le discipline a livello agonistico.

L'Amministrazione finanziaria, costituendosi eccepisce, tra l'altro: "... che non sono stati posti in essere gli adempimenti per poter fruire dell'agevolazione prevista dall'articolo 148 comma 8, Tuir (rendiconto economico finanziario) che la società non ha tenuto alcuna contabilità separata, **che la società prevede espressamente la trasmissibilità della quota associativa inter vivos**, che la società non ha correttamente compilato il modello EAS. Tutto ciò preclude il riconoscimento dello status di società sportiva dilettantistica unitamente al fatto che su 1644 frequentatori del centro solo 49 sono tesserati nelle Federazioni".

Inoltre, il venir meno della natura di società sportiva dilettantistica fa sorgere il tema della **mancata applicazione delle ritenute sui compensi sportivi**, ritenute non applicate perché tutti al di sotto della soglia esente dei 7.500 euro.

Il Giudicante di appello, su quest'ultimo tema, esclude la natura di **rimborsi spese**, sostenuta dalla difesa della società sportiva, in quanto hanno natura forfettaria (ricordando, incidentalmente, che in tal caso, ove superiori a 77,47 euro sarebbero stati da assoggettare ad imposta di bollo da due euro) e non risultano deliberati, pertanto: "... è legittimo ritenere che tali rimborsi siano in realtà dei **veri e propri compensi** che dovevano essere indicati nel modello 770 e assoggettati a ritenuta d'acconto per i soggetti non titolari di partita Iva ...".

Nel merito la decisione afferma che la società non ha dimostrato il diritto all'esenzione in quanto "non ha predisposto il rendiconto economico e finanziario dal quale si possano desumere i costi separati per l'attività sportiva e per l'attività commerciale con ciò contravvenendo alla disposizione di cui all'articolo 148 Tuir" non ritenendo, contrariamente a quanto affermato dalla società, che la redazione del bilancio supera il rendiconto. Anche qui senza poter vedere gli atti diventa difficile valutare la correttezza dell'assunto della Commissione. Resta inteso che anche in presenza di bilancio civilistico per gli enti di cui al quinto libro del codice civile sarà necessario comunque avere **la separata determinazione del risultato dell'attività istituzionale rispetto a quella commerciale**.

Il Giudicante poi, afferma che: “altro requisito che non risulta soddisfatto dalla contribuente è la previsione nell’atto costitutivo della in trasmissibilità inter vivos delle quote specificatamente previsto dall’articolo 148 lettera f) del Tuir; invece **l’articolo 7 dell’atto costitutivo della società prevede testualmente – le quote sociali sono liberamente trasmissibili tra soci, per atto tra vivi e per successione – ...**”.

Questo diventa **argomento dirimente**. Infatti, già dalla **circolare 21/2003** dell’Agenzia delle Entrate, la prassi amministrativa è stata uniforme, confermata come vediamo, per ultima solo in ordine di tempo, dalla sentenza in esame, nel ritenere che **l’applicabilità dell’articolo 148 del Tuir alle società sportive di capitali dilettantistiche potesse avvenire solo se ed in quanto le stesse recepissero nei loro statuti i principi di cui al comma 8 della citata disposizione**. Più volte la dottrina ha “tentato”, invano, di smontare questa costruzione, ad avviso dello scrivente invece corretta.

Ma, se da una parte il contribuente non aveva titolo per poter applicare l’**articolo 148 del Tuir** (e, pertanto, il recupero di imposte appare corretto), la conseguenza, invece, che non si condivide, appare essere che **non si sarebbe dovuto mettere in dubbio la natura di società sportiva dilettantistica** (che può come tale essere e ritenersi a tutti gli effetti ente commerciale) e, pertanto, non si sarebbero dovute recuperare le mancate ritenute sui compensi inferiori ai 7.500 euro che si dovevano ritenere correttamente elargiti in virtù del riconoscimento della attività da parte del CONI.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Ancora sul lavoro sportivo dilettantistico – I° parte*

di Guido Martinelli

Due recenti **sentenze** delle sezioni lavoro – **Corte Appello Firenze n. 197/17 del 16/02/2017** e Corte Appello Milano n. 1530/17 del 12.09.2017 – che si inseriscono in un filone giurisprudenziale ormai in consolidamento, ci consentono di tornare a parlare di **inquadramento sotto il profilo lavoristico** di coloro i quali svolgono **attività sportive dilettantistiche**.

Il tema è noto: i **compensi** per prestazioni sportive dilettantistiche hanno trovato una loro precisa collocazione sotto il profilo fiscale tra i **redditi diversi (articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**), tuttavia, non vi è un analogo inquadramento sotto il profilo lavoristico.

Pertanto, a far data dalla L. 342/2000 (che ha introdotto la disciplina oggi in esame) si controverte se tale forma di emolumento a tassazione agevolata (si ricorda che la sua collocazione tra i redditi diversi ne fa conseguire il suo non assoggettamento a ritenute previdenziali e assicurative e alla conseguente copertura) si possa riconoscere “anche” a chi svolge detta attività in via principale ancorché non esclusiva o comunque come **fonte prevalente di reddito**.

A fronte di una iniziale corrente giurisprudenziale di segno contrario (vedi tra tutte: **Cassazione Civile n. 31840/2014**) alla possibilità di inquadrare prestazioni di “lavoro” tra quelle per le quali sono previsti i compensi in esame, sono state pubblicate in questi ultimi anni diverse sentenze, (in speciale modo di Corti d’Appello) che hanno statuito la natura di “**norma speciale**” dei compensi sportivi (sul punto vedi anche la **circolare n. 1/16** dell’ispettorato nazionale del lavoro) ritenendoli, pertanto, giustificati anche in quei casi in cui si controverta di rapporti la cui causa sia una **vera e propria prestazione lavorativa**.

In questa direzione si inseriscono anche le due decisioni in esame.

I Giudici toscani hanno esaminato una opposizione a una cartella esattoriale emessa dall’INPS, la cui validità era stata confermata in primo grado, per **mancato pagamenti di contributi previdenziali da parte di una società sportiva dilettantistica nei confronti di tre istruttori di nuoto ed una addetta alle pulizie** e alla *reception* dell’impianto sportivo.

Il ricorso si fondava, essenzialmente, nella censura della nozione di **professionalità** nello svolgimento della prestazione da parte dei lavoratori (e quindi della impossibilità di catalogarla quale prestazione dilettantistica) posta a fondamento della decisione impugnata.

Il ragionamento del Giudicante di secondo grado parte dall’esame del decreto ministeriale del 15.03.2005 che, rideterminando le categorie di lavoratori da iscrivere all’allora ENPALS, inserisce anche gli **addetti agli impianti sportivi “indipendentemente dal carattere subordinato o meno delle prestazioni rese”**. Da ciò deriva che: **“l’eccezione (all’onere fiscale e contributivo) è costituita dall’articolo 67, comma 1, lett. m) del D.P.R. 917/1986 ...”**.

Citando poi l’**interpretazione autentica** recata dall’**articolo 35, comma quinto, della L. 14/2009**, (“*nelle parole esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche ... sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l’assistenza all’attività sportiva*”).

dilettantistica ...) si ricava l'intenzione di **“estendere l'esonero contributivo anche ad attività rese al di fuori delle vere e proprie manifestazioni sportive ma che a queste fossero funzionali ...”**; ciò porta ad affermare che: *“le sole attività sportive dilettantistiche poggiano su un riconoscimento pubblico (affiliazione delle società alla Federazione riconosciuta dal CONI) che a sua volta realizza una sorta di presunzione del carattere non professionale delle prestazioni svolte nel suo ambito ... in ogni caso deve presumersi che la legge abbia inteso proteggere e favorire la peculiare figura del lavoro nel campo dilettantistico”*.

Va ricordato come la Corte Toscana era stata un po' l'**apripista** di tale orientamento giurisprudenziale (vedi la sentenza n. 683/2014: *“... la finalità perseguita dal legislatore è quella di realizzare un regime di favore a vantaggio delle associazioni sportive dilettantistiche esentando dal pagamento dell'imposta (e della contribuzione) quanto queste corrispondano in forme di rimborsi forfettari o di compensi non solo agli atleti ma anche a tutti coloro che collaborino con mansioni tecniche o anche gestionali, al funzionamento della struttura riconosciuta dal CONI. Vi sottende, ovviamente, la necessità di incentivare questo tipo di attività e di alleggerirne i costi di gestione, sul presupposto della oggettiva valenza della funzione, anche educativa che consegue all'esercizio di attività sportive non professionistiche”*) teso a riconoscere la **“specialità”** del rapporto di lavoro sportivo dilettantistico riconosciuta come tale anche dalla già citata **circolare n. 1/16** dell'ispettorato nazionale del lavoro.

La circostanza che l'**articolo 67 del Tuir** definisca **“compenso”** l'emolumento in esame rafforza la tesi della Corte circa la compatibilità con la natura corrispettiva della prestazione lavorativa.

Sulla base di tali presupposti di diritto il Giudicante di secondo grado ha accolto, per la parte relativa agli istruttori, l'appello della società sportiva dilettantistica.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Ancora sul lavoro sportivo dilettantistico – II° parte*

di Guido Martinelli

Nel **precedente contributo** abbiamo analizzato le motivazioni attraverso le quali la Corte d'Appello di Firenze (sentenza n. 197/17 del 16/02/2017) ha accolto l'appello di una società sportiva dilettantistica e ha riconosciuto come non dovuti i contributi previdenziali sui **compensi** erogati a tre **istruttori di nuoto**.

Ma di interesse appare essere anche il capo della medesima sentenza, che, pur respingendo in questo caso le tesi della ricorrente, motiva **l'assoggettamento a contribuzione del compenso erogato alla lavoratrice addetta alle pulizie e alla reception**.

Infatti, in questo caso, si trattava di verificare se l'attività rientrasse tra quelle che il legislatore tributario definisce "**collaborazioni coordinate e continuative di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale**".

Dall'istruttoria esperita si ricavava: "**il carattere professionale dell'attività svolta dalla lavoratrice trattandosi di occupazione abituale e di esclusiva fonte di reddito**". Da ciò i Magistrati ricavano che mancano gli estremi della marginalità "**tipica di un impegno occasionale**" e, di conseguenza, per tale lavoratrice confermano la pretesa dell'istituto previdenziale.

Va rilevato che la decisione favorevole all'INPS deriva esclusivamente dal carattere professionale dell'attività svolta nel caso di specie, ritenendo, invece, che, per uniformarsi al dettato normativo, la collaborazione amministrativo-gestionale dovesse avere carattere non professionale, inteso come **non abituale**.

Ne deriva, argomentando al contrario, che una attività letteralmente definita in sentenza quale "**addetta alla reception e alle pulizie dell'impianto**", se fosse stata svolta in maniera episodica, sarebbe potuta **rientrare tra quelle definite come "amministrativo-gestionali"**. Non possiamo nascondere che tale affermazione appare **azzardata** e non conforme allo spirito e alla lettera di tutta la legislazione sul *welfare* italiana.

La Corte d'Appello di Milano (sentenza, sez. lavoro, n. 1530/17 del 12.09.2017) **conferma** in toto tale orientamento giurisprudenziale.

Qui la fattispecie appare invertita. In primo grado, sul ricorso esperito da una società sportiva dilettantistica, il Tribunale aveva accolto la tesi della **legittima corresponsione**, ad alcuni istruttori, dei compensi ex **articolo 67, primo comma, lett. m, del Tuir**.

Ricorre contro tale decisione l'INPS ribadendo che, nel caso di specie, l'attività veniva svolta in maniera **abituale e professionale** e, pertanto, fuori dal campo di applicazione della citata norma agevolativa ai fini previdenziali.

La Corte, constata in via preliminare la sussistenza del requisito soggettivo in capo al committente, ossia la legittima natura di società sportiva dilettantistica e che difetta: "**invece definizione e disciplina legislativa specifica per l'attività sportiva dilettantistica**".

Sul punto, rifacendosi a propria precedente giurisprudenza, ritiene che, **per l'applicazione dell'articolo 67, primo comma, lett. m, ai soggetti che svolgono "esercizio diretto di**

**attività sportiva dilettantistica”, non sia necessario che la stessa debba essere a carattere non professionale.**

*“D'altra parte il mancato riferimento alla professionalità, nel caso di attività sportiva dilettantistica, è ragionevole anche in considerazione del fatto che le prestazioni dello sportivo non professionista, nell'ottica della norma in esame, sono rese a favore di un soggetto senza scopo di lucro, qualificato dal riconoscimento di un ente pubblico (CONI)”, così precisa la Corte lombarda.*

*“In conclusione, quindi, l'articolo 67 Tuir, della cui violazione INPS si duole, si applica a **tutti i compensi erogati agli atleti**, come agli **allenatori dilettanti**, agli **istruttori** ed ai **preparatori atletici e sportivi ...**” e, sulla base di tali motivazioni rigetta l'appello proposto dall'INPS.*

Non vi è dubbio che ormai la prassi amministrativa e la giurisprudenza stanno diventando costanti nell'affermare che nel nostro sistema esiste una **disciplina lavoristica “speciale”**, quella sportivo–dilettantistica che deroga alle forme di tutela previdenziale e assicurativa che il legislatore ha posto a garanzia delle prestazioni lavorative.

Prendendo atto di ciò ci piacerebbe che qualche decisione ci motivi come tale tesi possa considerarsi comunque compatibile con il contenuto del secondo comma **dell'articolo 38 della Costituzione: “I lavoratori hanno diritto che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria.”**