

ENTI NON COMMERCIALI

Perché le ASD non rientrano nel Codice del Terzo Settore?

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

In conseguenza dell'entrata in vigore del D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) e della riforma che ha interessato le organizzazioni appartenenti al cosiddetto Terzo Settore è il caso di fare chiarezza su una questione che sta agitando gli animi di alcuni commentatori: **le associazioni sportive dilettantistiche rientrano o meno nel Codice del Terzo Settore?**

La risposta, diciamolo subito, è **no** e vediamo perché.

Il D.Lgs. 111/2017 che disciplina l'istituto del **cinque per mille** ha espressamente suddiviso, al proprio articolo tre, tra i destinatari del riparto di detto contributo, alla lettera "A", gli enti del terzo settore di cui alla L. 106/2016 e, alla lettera "E", le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal CONI.

Pertanto non vi è dubbio che la scelta sia stata di **non ricomprendere** le sportive tra i soggetti facenti parte a pieno titolo del terzo settore.

Ma è altrettanto vero che, invece, sotto il profilo oggettivo, "*l'organizzazione e gestione di attività sportiva dilettantistica*" è una delle attività di **interesse generale** previste per gli enti del terzo settore, ivi comprese le imprese sociali.

Ciò porta a ritenere che un **ente del terzo settore "possa" fare attività sportiva dilettantistica** ma che una **associazione sportiva dilettantistica**, come tale, **non faccia parte del terzo settore**.

Essendo il CONI, l'unico certificatore dell'effettivo svolgimento di attività sportiva dilettantistica (vedi articolo 7 L. 27.07.2004 n. 186), non vi è dubbio che dovrà "anche" ottenere il riconoscimento ai fini sportivi attraverso l'**iscrizione al registro CONI** delle associazioni e società sportive dilettantistiche (rispettandone pertanto i requisiti di accesso), ma lo farà "mantenendo" la sua natura di ente del terzo settore.

Va quindi ricordato che sono le **associazioni sportive dilettantistiche** i soggetti a cui fanno riferimento le disposizioni fiscali del Tuir: segnatamente l'**articolo 67, comma 1, lettera m)**, e l'**articolo 148, comma 3** e seguenti del Tuir, ma anche l'**articolo 25 della L. 133/1999** e, non da ultimo, l'**articolo 4, comma 4** e seguenti del D.P.R. 633/1972, oltre che la L. 398/1991.

Tutte queste disposizioni **non si modificano** per le associazioni sportive dilettantistiche a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 117/2017. In pratica, la **normativa previgente per i sodalizi dilettantistici rimane inalterata**.

Ma, ed è questo il tema in discussione, un ente del terzo settore che svolga o intenda svolgere attività sportive dilettantistiche, potrà continuare ad utilizzare tali norme?

La risposta purtroppo è **negativa**, almeno allo stato attuale, in assenza di interpretazioni diverse da parte della Agenzia delle Entrate.

Infatti, ai sensi del primo comma dell'**articolo 79 del CTS**, per gli enti oggetto della riforma trovano applicazione le norme del Testo unico delle imposte sui redditi solo "**in quanto compatibili**".

L'**articolo 89, primo comma, lett. c), del CTS** prevede espressamente che agli enti del terzo settore non si applichi la L. 398/1991. Non vi è dubbio che detta previsione si applichi espressamente nei confronti degli enti del terzo settore che praticino **attività sportive** in quanto, altrimenti, sarebbe stata sufficiente la previsione dell'articolo 102, comma 2, lett. e), che abroga l'articolo 9-*bis* del D.L. 417/1991 che ha esteso l'applicazione della citata L. 398/1991 a tutti gli enti senza scopo di lucro.

Analogamente, per gli enti del terzo settore che praticino attività sportive, non potrà trovare applicazione l'**articolo 149 del Tuir** (espressamente derogato dall'articolo 89, comma 1, lett. a) del CTS), ma si dovranno applicare i criteri di **perdita della natura di ente non commerciale** espressamente previsti dal codice.

Con ogni probabilità si dovrà ritenere non applicabile, agli ETS "sportivi" anche la disciplina sui **compensi** di cui all'**articolo 67, primo comma, lett. m, del Tuir**, in quanto in contrasto con l'articolo 16 del CTS, laddove viene previsto che i lavoratori di detti enti debbano avere **condizioni normative non inferiori a quelle previste dai contratti collettivi di lavoro**. L'assenza di copertura previdenziale e assicurativa su tali compensi li pone sicuramente su un **gradino inferiore** a quello previsto dai CCNL esistenti.

È quindi legittimo che un ente che svolge questa attività decida di:

- assumere la denominazione di ETS (e **non più solo ASD**);
- iscriversi nel registro Unico del Terzo Settore (diventando quindi a questo punto rilevante l'iscrizione nel registro CONI solo ai fini del riconoscimento della attività sportiva svolta), all'interno di una delle **categorie "tipizzate"** (che, ricordiamo, sono quelle di ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, reti associative, società di mutuo soccorso ed enti "residuali");
- applicare il regime fiscale di cui all'**articolo 79 del D.Lgs. 117/2017** e, solo se si configura come APS o ODV, quello **forfettario** di cui all'articolo 86 del Codice (e non più quello della L. 398/1991).

Per esemplificare, quindi, una volta che le nuove disposizioni saranno pienamente operative potrà esistere un'associazione che decide di **iscriversi al Registro Unico del Terzo Settore** come APS e svolgere **attività** nel settore dello "**sport dilettantistico**". Questo soggetto potrà beneficiare delle agevolazioni fiscali riservate dal Codice alle APS (tra cui la **decommercializzazione** dei servizi resi dietro corrispettivo a soci o familiari) e, se crede, determinare il reddito d'impresa applicando una tassazione a *forfait*, se i ricavi stanno al di sotto del limite di 130.000 euro all'anno. In ogni caso però **non potrà mai qualificarsi come associazione sportiva dilettantistica** (o meglio, sarà una qualifica irrilevante), perché questa definizione – e tutta la normativa ad essa collegata – non trova una sua propria identità all'interno delle disposizioni del Codice del Terzo Settore.

È molto importante fare chiarezza sul punto, per consentire agli enti di **valutare** con precisione la propria posizione e decidere, se del caso, di porre in essere tutti gli adempimenti necessari per collocarsi all'interno dell'uno o dell'altro dei **grandi raggruppamenti** (ETS o ASD) che si verranno a formare a seguito dell'entrata in vigore della riforma. La valutazione, in questo caso, non può prescindere da un'analisi approfondita del diverso **trattamento fiscale** applicabile nell'uno e nell'altro caso.

Ciò che non si può permettere, però, è la confusione tra le due fattispecie. Per cui, in conclusione, ribadiamo con maggiore vigore che **le ASD non rientrano affatto nel Codice del Terzo Settore per espressa scelta operata dal legislatore**.

ENTI NON COMMERCIALI

Criticità della riforma del terzo settore

di **Guido Martinelli**

Lasciando ai padri della riforma del terzo settore le considerazioni di carattere generale sugli obiettivi e sugli scopi del loro lavoro, mi sono divertito ad andare a ricercare, all'interno dei decreti delegati che l'hanno disciplinata, alcune piccole **incongruenze** o aspetti **atipici** rispetto ai comportamenti fino ad oggi adottati da parte degli enti senza scopo di lucro.

Partiamo dalla fase costitutiva. Mentre l'**articolo 5 del D.Lgs. 112/2017** sull'**impresa sociale** afferma espressamente l'**obbligo**, indipendentemente dalla natura giuridica, della costituzione per **atto pubblico** per tale tipologia di soggetti, **nulla viene previsto come forma obbligatoria per gli enti del terzo settore**, se non diversamente previsto dal codice civile.

È pur vero che l'**articolo 82, comma 3, del D.Lgs. 117/2017** dispone l'applicazione dell'imposta di registro in **misura fissa** in sede costitutiva e, addirittura, l'**esenzione** in caso di modifiche statutarie che abbiano "*lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative*" (e, in tal caso, sarebbe interessante capire da chi e come sarà giudicata l'esistenza della causa che esonera dal pagamento del tributo), ma personalmente non ho trovato la norma che imponga agli enti del terzo settore, se non la costituzione per atto pubblico, almeno la **registrazione dello statuto**. Addirittura l'**articolo 22** che rubrica "*Acquisto della personalità giuridica*" prevede, in forma criptica, gli adempimenti del notaio "*che ha ricevuto l'atto costitutivo di una associazione o di una fondazione del terzo settore*" senza maggiori chiarimenti sulla natura di detto atto.

L'articolo 1 del decreto sull'**impresa sociale** prevede che queste possono essere **costituite, anche, "nelle forme di cui al libro V del codice civile"** purchè "*senza scopo di lucro*".

Ma, salvo errori, le **società di persone** sono anch'esse enti ospitati in questo settore del codice. Ebbene, in questi casi, come è noto, la **separazione del patrimonio tra società e soci è solo parziale**. In questo caso come faremo a garantire l'assenza di scopo di lucro? **Siamo proprio certi che sia possibile costituire imprese sociali in forma di società in nome collettivo?**

Gli **articoli 32 e 35** del CTS, rispettivamente per le organizzazioni di volontariato e per le imprese sociali, prevedono **un numero minimo di associati**.

Ma **cosa accade se, nel corso dell'attività, si dovesse scendere sotto questo minimo?** Si perde la qualifica tipizzata e si diventa ente del terzo settore come categoria di carattere generale. E se così fosse, questa mutazione, che comporta, ad esempio, l'iscrizione ad una diversa sezione del registro (vedi articolo 46 comma 1), da che **data** avrebbe luogo? E, in particolare, in quale **momento** andrebbe "evidenziata". Nel corso dell'esercizio o solo alla fine del periodo di imposta? Questo perché la disciplina fiscale degli enti del terzo settore può essere difforme da quella delle organizzazioni di volontariato o di promozione sociale e, pertanto, avere contezza del quando accade la perdita del requisito costitutivo la natura di ente tipizzato appare decisivo anche per una corretta gestione della determinazione degli aspetti fiscali legati alla attività svolta.

Ma vediamo anche un altro aspetto legato a questi limiti numerici. L'**articolo 33** per le ODV e l'**articolo 36** per le APS indicano un **numero massimo di "lavoratori" impiegabili in proporzione alle risorse volontarie** o agli associati presenti. Va detto che non si specifica se debba trattarsi di lavoratori subordinati o autonomi, ma, proprio perché non indicato, potrebbero essere tutti dipendenti.

Se così fosse, **nel momento in cui il numero dei volontari o degli associati calasse, imponendomi così, per rispettare la proporzione indicata** (cinquanta per cento), di dover diminuire anche il numero dei lavoratori, per non correre il rischio di far venir meno uno dei requisiti per l'iscrizione nella sezione del volontariato o della protezione sociale, **ciò potrebbe essere considerato giusta causa di licenziamento?**

Ancora, mentre, ad esempio, l'**articolo 87, comma 6**, prevede, correttamente, che il rendiconto legato alla raccolta fondi sia redatto "*entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio*", l'articolo 48, comma 3, prevede che **i rendiconti devono "essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno"**. Ebbene, cosa accade per l'ente che avesse un esercizio coincidente, ad esempio, con l'anno scolastico? **Potrà presentare l'ultimo bilancio approvato anche se di un esercizio che si potrebbe essere chiuso al 30 giugno precedente?**

Ultima spigolatura: l'**articolo 89, comma 4**, novellando l'articolo 148 del Tuir, riduce il numero degli enti su base associativa, escludendo ad esempio le culturali, che possono godere della defiscalizzazione dei corrispettivi specifici versati dagli associati.

Analoga modifica non è stata adottata per il corrispondente **articolo 4 del D.P.R. 633/1972** ai fini Iva. **Potremo, pertanto, avere associazioni culturali che non siano associazioni di promozione sociale, per le quali le prestazioni specifiche verso associati avranno corrispettivi imponibili ai fini delle imposte dirette ma non soggetti ad Iva?**

I dubbi sono tanti, meglio fermarsi qui.

ENTI NON COMMERCIALI

Riforma del terzo settore: i chiarimenti del CNDCEC

di Guido Martinelli

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) ha diramato la circolare “**Riforma del Terzo settore: elementi professionali**” frutto del lavoro congiunto tra l’apposito gruppo di lavoro attivato all’interno e un qualificato gruppo di esperti esterni.

Il lavoro si propone l’obiettivo di “*fornire una serie di approfondimenti e linee guida*” per “*promuovere ed arricchire il confronto sull’analisi dei testi di legge ... la circolare costituisce un primo passo verso la presentazione di una serie di proposte per i decreti correttivi la cui emanazione è prevista dalla legge delega ...*”. In questa chiave mi permetterò di sollevare anch’io qualche **dubbio** sul quale chiedere una risposta ufficiale.

La circolare analizza tutti gli aspetti di rilievo della nuova disciplina, sia civilistica che fiscale, degli enti del terzo settore, ivi compresi quelli **tipizzati** (organizzazioni di volontariato, di promozione sociale, imprese sociali, enti filantropici, società di mutuo soccorso e reti associative) e le novità in materia di **cinque per mille**.

Viene ribadito che la disciplina del codice del terzo settore dovrà essere letta in parallelo con quella del codice civile, per le problematiche costitutive e gestionali, dovendosi rintracciare all’interno di quest’ultimo le parti non disciplinate dal decreto legislativo 117/2017, portante la riforma in esame.

Si prende atto che **numerose saranno le associazioni che per scelta o per impossibilità giuridica, rimarranno estranee alla riforma** (“*ne consegue la prevedibile permanenza di un settore non profit assai vasto e variegato anche al di fuori della nuova disciplina del terzo settore*”). Viene, in maniera del tutto condivisibile, chiarito il ruolo delle **sportive** confermando che queste, pur svolgendo un’attività rientrante tra quelle di interesse generale sulla base di quanto dispone il testo normativo, **potranno continuare ad applicare “l’attuale e specifica disciplina in tema di associazioni e società sportive dilettantistiche”** che non viene in alcun modo modificata dalla nuova disciplina.

Questo non significa che esista una incompatibilità tra l’iscrizione nel Registro del Terzo Settore e quello del CONI, “*si ritiene che l’ente sportivo che opta per l’iscrizione nel registro non perda la possibilità di fruire dei benefici accordati agli enti iscritti anche al registro CONI sopra richiamati, salvo rinunciare ... al regime forfetario di cui alla L. 398/1991*”. A prescindere che basterebbe anche solo questa affermazione per raffreddare fortemente l’afflusso delle sportive verso il nuovo Registro del Terzo Settore, a modesto avviso di chi scrive, le perdite di discipline agevolative sarebbero ben maggiori **mettendo in discussione, con l’acquisizione della natura da parte delle sportive di ente del terzo settore, sia la possibilità di applicare l’articolo 148 Tuir** (gli enti iscritti sia al registro CONI che a quello del terzo settore, non avendo tipizzato la riforma le sportive, sarebbero classificabili solo come enti del terzo settore e pertanto soggetti non più ricompresi nella novella di detto articolo operata dalla riforma) **che l’articolo 67, primo comma, lett. m) del Tuir**, i c.d. compensi sportivi, dovendo i lavoratori del terzo settore operare in condizioni normative non inferiori rispetto a quelle previste dai CCNL. Pertanto, difficilmente potrebbe essere accettato un rapporto di lavoro, quale quello speciale previsto per le sportive, che **non offra copertura previdenziale e assicurativa**.

Rimangono dubbi insiti nel testo legislativo che, ovviamente, l'interprete non poteva far emergere se non con **soluzioni dubitative** o rimandando agli emanandi decreti e circolari amministrative.

Mi riferisco, ad esempio, alla fattispecie di perdite del patrimonio per oltre un terzo, per gli ETS dotati di personalità giuridica, prevista all'**articolo 22 del CTS**. La disciplina è chiara (anche se rimane il problema di come calcolare detta perdita per enti, che la circolare definisce "*piccoli*" che potrebbero anche tenere, sotto la soglia prevista, un rendiconto per cassa) ma rimane **il dubbio del momento in cui, causa la perdita, l'ente perde la personalità giuridica**. La logica porta ritenere che questo avvenga nel momento in cui l'assemblea, convocata "*senza indugio*", **rinuncia a ricostituire il capitale** e determina di proseguire come non riconosciuta. Ma se in questa stessa assemblea si sarà provveduto a mettere in liquidazione l'ente, possibilità comunque prevista dalla norma, **come viene garantito il terzo creditore dell'ente?**

Viene indicato che, salvo per le associazioni di promozione sociale (per le quali vige l'espresso previsione di cui all'**articolo 35 comma 2 del CTS**), "**non è previsto divieto esplicito di cessione delle quote associative**". Non posso che continuare a chiedermi, in una associazione, cosa significhi "**cessione della quota associativa**" e, **più che altro, come si disciplini e cosa costituisca**.

Non viene indicato (e sarebbe opportuno che il legislatore lo facesse) se **le attività di raccolta fondi con modalità non commerciali svolte in via continuativa**, nel caso in cui si concretizzassero in prestazioni di servizi o cessioni di beni, **possano godere o meno della esclusione da Iva** in quanto ne vengono espressamente esentate, dall'**articolo 89, comma 18**, solo quelle "**occasional**" di cui all'**articolo 79, comma 4**.

Nulla viene detto su cosa accade se, nelle ODV o nelle APS, per le quali è previsto un numero minimo di associati, questo si riduca al di sotto di tale limite durante l'esercizio sociale. Analogamente **per detti enti la possibilità di avvalersi di collaboratori retribuiti è proporzionata al numero dei volontari. Ma se questi si riducono dovrò / potrò licenziare i dipendenti?**

Come si vede, nonostante il lodevole impegno della circolare importanti e non trascurabili aspetti interpretativi rimangono **oscuri**. È auspicabile che quanto prima siano definiti.

ENTI NON COMMERCIALI

Le assemblee delle associazioni: novità in vista?

di Guido Martinelli

Una recente sentenza della Corte di Cassazione (**Sez. VI – 5 04.10.2017 n. 23228**) e una più meditata lettura degli articoli del nuovo codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017) ci inducono a rivedere una serie di comportamenti, fino ad oggi ritenuti consolidati, in merito alle modalità di gestione delle **assemblee** delle associazioni e delle conseguenze che queste possono avere sotto il profilo civilistico e fiscale.

Partiamo dalla decisione della Suprema Corte. Questa nasce da un ricorso della Agenzia delle entrate avverso una sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto che aveva accolto l'appello di una associazione sportiva dilettantistica che svolgeva **corsi di danza**. L'accertamento aveva ritenuto non applicabile la disciplina fiscale agevolata, tra l'altro per quanto di nostro interesse, per **carenza di democrazia interna**.

Il Giudicante di appello avevo condiviso la tesi del contribuente in quanto aveva ritenuto che **gli associati erano prevalentemente minori “e quindi inabilitati a partecipare alle assemblee”**.

La Corte di legittimità accoglie, invece, la tesi della Amministrazione finanziaria sulla carenza del requisito della **democraticità**, criterio richiesto dal **comma 8 dell'articolo 148 del Tuir**, per poter godere della **defiscalizzazione** dei corrispettivi specifici versati dagli associati.

Dopo aver ricordato la necessità, per costante giurisprudenza, che il diritto alle agevolazioni di cui all'**articolo 148 Tuir** sia legato all'inserimento in statuto delle **clausole** ivi espressamente contenute e che sia il contribuente, che accampa il diritto a godere della agevolazione, che dovrà dimostrare l'effettivo rispetto delle stesse, condivide l'assunto della ricorrente secondo cui *“la **disapplicazione di fatto delle norme statutarie inerenti l'esercizio dei diritti partecipativi degli associati**” non può essere giustificata dalla minore età degli stessi “non essendo giuridicamente corretto ravvisarne un'eccezione nella circostanza che si trattasse di persone minori, posto che essi sono rappresentati ex lege dai genitori ovvero dal responsabile genitoriale”*.

Pertanto, si afferma che **la minore età degli associati non può essere circostanza utilizzata per escluderli dalla vita associativa a causa della loro incapacità di agire** in quanto nel caso di specie trova applicazione l'**articolo 320 del codice civile**.

Se la tesi affermata dalla Cassazione appare collocare *contra legem* i comportamenti adottati dalla maggior parte delle associazioni che non prevedono la partecipazione degli associati minorenni alle loro assemblee, alcuni **contenuti fortemente innovativi** inseriti nel codice del terzo settore di segno totalmente contrario impongono una riflessione ulteriore sui criteri fino ad oggi adottati nella redazione degli statuti di detti enti.

Il secondo comma dell'articolo 24, ad esempio, dopo aver confermato il principio del voto capitaro apre alla possibilità che *“agli associati che siano enti del terzo settore l'atto costitutivo o lo statuto possono attribuire **più voti**, sino ad un massimo di cinque in proporzione al numero dei loro associati o aderenti”*. Pertanto, per i nuovi **enti del terzo settore** appare possibile, in presenza di associati che siano sia persone fisiche che enti collettivi del terzo settore, **derogare al principio di una testa un voto**.

Il quinto comma della medesima norma prevede la possibilità del **voto per corrispondenza** picconando anche qui il principio della oralità e collegialità delle decisioni assunte in assemblea.

L'articolo 26 introduce due novità salienti. La prima, al secondo comma, laddove prevede la possibilità che **la minoranza degli amministratori sia scelta tra persone non associate** e (comma quinto) **“la nomina di uno o più degli amministratori può essere attribuita dall'atto costitutivo o dallo statuto ad enti del terzo settore ... o a lavoratori o utenti dell'ente”**. Quindi, sulla falsariga di quanto già accade da tempo nelle Federazioni sportive nazionali, laddove atleti e tecnici, che non sono giuridicamente associati della Federazione, votano e sono votati, in minoranza, all'interno degli organi amministrativi (consigli federali) dell'ente.

Da rilevare, infine, il quarto comma laddove prevede che l'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere **“che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati”**. Questo comporterà che, ad esempio, **i fondatori potranno direttamente esprimere degli amministratori, anche in numero maggiore di quelli esprimibili dagli effettivi**.

Tali previsioni appaiono fortemente innovative rispetto al concetto di democraticità delle associazioni a cui fino ad oggi ci siamo ricondotti che vedeva gli organi sociali come la sede in cui si formava la volontà dell'ente e che, pertanto, doveva vedere la partecipazione di tutti in parità di condizioni.

Il problema si porrà, sotto il profilo fiscale, per quegli enti del terzo settore che vorranno applicare **l'articolo 4 del D.P.R. 633/1972**, non modificato dal codice del terzo settore, che continua a fare riferimento ad una democraticità vicina all'orientamento della Cassazione e sicuramente distante dai contenuti della riforma del terzo settore.

Ma l'interrogativo finale è ancora un altro. Le **sportive**, estranee al terzo settore, potranno utilizzare nei propri statuti le **aperture** previste dal codice del terzo settore?

ENTI NON COMMERCIALI

Il codice del terzo settore e le sportive dilettantistiche

di Guido Martinelli

Se le **sportive non appaiono ricomprese tra i soggetti del terzo settore** indicati dal D.Lgs. 117/2017, la disciplina dell'indicato codice del terzo settore ha, comunque, una serie di conseguenze che possono coinvolgere le associazioni e società sportive dilettantistiche pur se queste abbiano evitato con cura di iscriversi nel nuovo Registro unico del terzo settore.

In particolare ci riferiamo all'**articolo 148 Tuir la cui nuova formulazione** (che, si ricorda, entrerà in vigore solo dal primo periodo di imposta successivo alla pervenuta autorizzazione dalla UE e all'entrata in vigore del RUTS) **elimina dall'elenco degli enti associativi beneficiari della norma i sodalizi culturali, assistenziali, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona.**

Si ricorda che la disciplina in esame consente la **decommercializzazione** dei corrispettivi specifici versati da associati e tesserati a fronte di servizi erogati in conformità alle finalità istituzionali da parte degli enti ricompresi nella norma.

Cosa accade **oggi**. Le associazioni sportive, solitamente, hanno un oggetto sociale non limitato solo allo sport ma che ricomprende anche attività ricreative, culturali, di promozione sociale effettuate nei confronti dei propri associati.

Pertanto, ad esempio, il circolo tennis che avesse uno statuto con oggetto sociale ampio che organizzasse, per i propri associati, **un ciclo di conferenze o un corso di cucina a pagamento, potrebbe godere della defiscalizzazione ai fini delle imposte sui redditi dei corrispettivi specifici versati dai propri associati** in quanto l'attività rimane "conforme alle finalità istituzionali".

Cosa potrebbe accadere **domani** con riferimento alle attività culturali poste in essere da una sportiva, pur se previste dal proprio oggetto sociale. **Se si considerasse l'organizzatore solo una sportiva, ne deriverebbe che l'attività culturale non sarebbe conforme alle finalità istituzionali e quindi di natura imponibile, se si considerasse anche come associazione culturale non potrebbe più aprirsi la deroga del terzo comma dell'articolo 148 Tuir che, per l'appunto, prevede la decommercializzazione.** Ne conseguirebbe l'applicazione del secondo comma del citato articolo e, di conseguenza, la natura di **corrispettivo specifico "commerciale"** della somma pagata dall'associato.

Ma, in realtà, la situazione è ancora più complessa (o se preferite "farsesca"). Il legislatore, infatti, non ha previsto di modificare l'**articolo 4 del D.P.R. 633/1972** che costituisce l'omologo, ai fini Iva, di quello che l'**articolo 148 Tuir** è ai fini dei redditi.

Pertanto, quando la riforma sarà a regime, l'eventuale "**corso di cucina**" organizzato da una sportiva in favore dei propri associati sarà provento commerciale ai fini reddituali ma "**potenzialmente**" (in attesa di eventuali chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul punto) **da ritenersi "istituzionale" ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.**

Ci si pone ora il problema degli aspetti fiscali connessi alla gestione del posto di ristoro, disciplinato sotto il profilo delle agevolazioni fiscali dal **comma 5 dell'articolo 148 Tuir.**

Va precisato che **le sportive che aderiscano ad un ente le cui finalità sociali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno** ai sensi e per gli effetti della L.

287/1991 continueranno a godere del percorso facilitato (SCIA) ai fini autorizzativi da parte della Amministrazione Comunale competente ma non potranno più godere della defiscalizzazione dei corrispettivi specifici. Questo in quanto la gestione di un posto di ristoro non potrà rientrare tra le attività per le quali la sportiva rimarrà abilitata ad applicare l'articolo 148 Tuir.

Il comma 8 di tale norma da ultimo citata contiene i precetti che gli enti associativi debbono statutariamente rispettare per poter applicare le agevolazioni previste dai commi precedenti. Tra queste è previsto l'obbligo, in caso di devoluzione del patrimonio per scioglimento della associazione, di interpellare "l'organismo di controllo", originariamente indicato nella Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, diventata poi Agenzia per il terzo settore e poi, a seguito della soppressione prevista dal comma 8 dell'articolo 23 del D.L. 16/2012 (convertito con modificazioni dalla L. 44/2012), confluita nel Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

La domanda che a questo punto ci si pone è se possa essere applicata alla sportiva che non sia anche ente del terzo settore la disciplina di cui al combinato disposto di cui agli articoli 9 e 91 CTS, laddove viene prevista la nullità della devoluzione del patrimonio in assenza di parere da parte del Registro unico nazionale del terzo settore attivato presso il Ministero del Lavoro e una sanzione pecuniaria a carico degli amministratori responsabili. Si ritiene di poter dare parere negativo sulla base del principio generale della tassatività delle sanzioni. Ma, ci saranno, quindi, due percorsi al Ministero, l'uno per i pareri ex articolo 148 Tuir e l'altro per quelli richiesti dagli enti del terzo settore? Onestamente lo dubitiamo ma un chiarimento, viste le conseguenze, sarebbe auspicabile.

ENTI NON COMMERCIALI

Società sportiva dilettantistica lucrativa: necessità o follia?

di Guido Martinelli

L'avvenuto inserimento, da parte del Ministro dello Sport Lotti, nello schema della prossima legge di Bilancio di una serie di provvedimenti sullo sport, tra i quali la creazione di una figura di **società sportiva dilettantistica lucrativa**, ha scatenato, sulla stampa e sui *social* notevoli polemiche. Tutti gli enti di promozione sportiva si sono schierati compatti contro questo provvedimento che potrebbe anche, pertanto, non avere, nel suo *iter* parlamentare, vita facile.

Dato per premesso, quindi, che stiamo parlando di una ipotesi di lavoro non possiamo che salutare **con favore** l'eventuale approvazione del provvedimento.

Innanzitutto dobbiamo evidenziare due aspetti in premessa. In origine **anche lo sport professionistico prevedeva la partecipazione solo di società non lucrative**. È solo con la novella del 1996 alla L. 91/1981 che per il professionismo sportivo è stata aperta la porta alla lucratività. **Altrettanto accadeva con le imprese sociali, inizialmente solo "non profit" (D.Lgs. 155/2006)** e ora, dopo la riforma del terzo settore, il D.Lgs. 112/2017, che ha integralmente rivisto la materia al suo **articolo 3, comma 3**, ne contempla la possibilità (sia pure parziale e limitata) di **distribuire utili**.

Se appare altrettanto pacifico che molti sodalizi dilettantistici hanno volumi d'affari più cospicui di molte realtà professionistiche, **la domanda che sorge spontanea è: perché il mondo dilettantistico non dovrebbe aprire al profitto?**

La funzione iniziale della non lucratività era legata alla crescita per **investimenti interni**. Le risorse che venivano prodotte, avendo l'obbligo di reinvestimento integrale, avrebbero prodotto incremento di attività.

Questo nei fatti non avviene. Anche (ma ovviamente non solo) a seguito della possibilità di riconoscere ingenti "**compensi sportivi**", di fatto scarsissime risorse prodotte dal mondo dilettantistico vengono reinvestite all'interno dello stesso.

La crisi della finanza pubblica impone la necessità di destinare capitali privati in favore dello sport dilettantistico e solo remunerandolo avremo la possibilità di ricavarlo.

È sufficiente che la norma mantenga ben definiti e differenziati i due percorsi, quello non lucrativo e quello *for profit*. D'altro canto nel sociale abbiamo infiniti esempi di convivenza, nello stesso settore, di attività lucrative e attività che invece statutariamente non lo sono.

Qualche battuta sul testo che ha iniziato il suo *iter* parlamentare. Viene previsto, come già accade anche per l'impresa sociale, che la figura della società sportiva dilettantistica lucrativa potrà essere costituita facendo riferimento a tutte quelle previste dal libro quinto del codice civile. **Potranno essere, pertanto, costituite, oltre che in forma di società di capitali o cooperativa, anche come società di persone** (ad esempio società in nome collettivo).

A pena di nullità lo statuto dovrà indicare la dicitura "**società sportiva dilettantistica lucrativa**", nell'oggetto sociale lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche (si segnala che detta attività non necessariamente deve essere prevalente, pertanto, potrà essere inserita all'interno di altre attività imprenditoriali poste in essere

dalla società sportiva medesima, ad esempio gestione di un centro estetico o di dimagrimento), il **divieto per gli amministratori di ricoprire analoghi incarichi** in altre associazioni o società sportive dilettantistiche, norma già presente al **comma 18-bis dell'articolo 90 della L. 289/2002**, e, come novità, l'**obbligo di prevedere nelle strutture sportive, "in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo"**, la presenza di un laureato in scienze motorie con la qualifica di direttore tecnico.

Questa appare la parte più "incompiuta" della bozza di testo in esame, in quanto, per come attualmente formulata, dovrebbe essere applicata anche in occasione della disputa di gare sportive con ingresso a pagamento per gli spettatori, che, ove così fosse, non se ne comprenderebbe assolutamente la **ratio**.

Con ogni probabilità il legislatore ne voleva limitare l'istituzione solo alle **attività coristiche** svolte in palestra ma la terminologia usata appare equivoca. Così come dubbi permangono, sia sulla necessità obbligatoria della presenza del responsabile tecnico per **tutta la durata della apertura del centro** (in tal caso sarà necessario almeno incaricare due soggetti diversi a tale mansione), sia su quali siano le sue effettive **responsabilità** in merito al ruolo ricoperto.

Viene prevista la riduzione al 50% dell'aliquota Ires e l'aliquota Iva applicabile sulle prestazioni al 10%.

Ciò dovrebbe significare l'assenza di ogni forma di attività istituzionale, pertanto, tutti i proventi diventerebbero **soggetti ad Iva e componenti positivi di reddito**, nonché tutti i costi inerenti sarebbero deducibili. Non sarebbe più necessario, pertanto, inserire in statuto i criteri, tanto bersagliati, previsti dall'**articolo 148 del Tuir**. **Ovviamente non si potrebbe neanche godere delle agevolazioni per l'attività commerciale della L. 398/1991.**

Sarà comunque necessario che le Federazioni e gli enti di promozione sportiva recepiscono nei loro regolamenti questa nuova realtà e adottino le relative **modifiche** ai loro **regolamenti**.

ENTI NON COMMERCIALI

Il 2018 anno delle scelte per le sportive – I° parte

di Guido Martinelli

L'ingresso nell'ordinamento della nuova **società sportiva dilettantistica lucrativa**, ad opera della legge di Bilancio 2018, ancora in corso di studio, impone a tutti i sodalizi sportivi una serie di considerazioni, scelte e opzioni che proveremo ad analizzare.

In via preliminare non possiamo fare a meno di **stigmatizzare** un legislatore che **evita di inserire lo sport in un provvedimento cornice come la riforma del terzo settore** e continua a smuoverne "pezzetti" con le varie leggi finanziarie che si succedono annualmente.

Va comunque precisato che detta riforma, come già ricordato in precedenti contributi, non lascia immune il mondo dello sport.

Infatti, **per le associazioni sportive dilettantistiche** (d'ora in avanti ASD. Ricordiamo che detto acronimo è creazione della prassi, mentre quelli di ETS – ente del terzo settore -, ODV – organizzazione di volontariato -; APS – associazione di promozione sociale – sono espressamente previsti e resi obbligatori dal legislatore del codice del terzo settore, anch'esso CTS), **si aprono tre strade. La prima** è quella di mantenere **solo l'iscrizione nel registro CONI "nuova versione"**.

In tal caso si continuerà a poter godere del "**panel**" di agevolazioni fino ad oggi previsto e che qui si sintetizza:

1. **defiscalizzazione dei corrispettivi specifici** versati da soci o tesserati alla Federazione sportiva, ente di promozione sportiva o disciplina sportiva di affiliazione;
2. L. 398/1991 (semplificazioni contabili e determinazione forfetaria delle imposte sui redditi e dell'Iva da versare);
3. agevolazioni fiscali, previdenziali e assicurative nei confronti dei **compensi** corrisposti sia ai soggetti che svolgono esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche sia ai collaboratori con funzioni amministrativo-gestionali;
4. presunzione di **spesa pubblicitaria** dei corrispettivi per sponsorizzazione fino a € 200.000 (possibilità che le aziende *sponsor* possono dedurre integralmente come spesa l'investimento promo – pubblicitario fatto dal proprio reddito);
5. esclusione da **imposta sulla pubblicità** della cartellonistica collocata all'interno di impianti con capienza non superiore a 3.000 posti;
6. esclusione dall'applicazione della norma sulla **perdita della natura di ente non commerciale** in presenza di proventi commerciali superiori a quelli istituzionali, cosicché l'Amministrazione finanziaria non consideri più l'ente non commerciale con conseguente perdita di ogni agevolazione;
7. esclusione dall'applicazione della **tassa sulle concessioni governative**;
8. applicazione dell'imposta di **registro** a misura fissa;
9. detrazioni dall'imposta per **contributi** erogati da persone fisiche ad associazioni sportive dilettantistiche fino ad un massimo di € 1.500 annui;
10. detrazione delle spese di **iscrizione** ai corsi fino a € 210 annui;
11. riduzione dell'**accisa gas metano**;
12. **5 per mille**.

La seconda è la possibilità per le ASD di “entrare nel terzo settore” semplicemente **chiedendo l’iscrizione nella sezione “g) altri enti del terzo settore”** del registro unico nazionale di cui all’**articolo 46 primo comma del CTS**, oppure, **terza ipotesi**, avendone i requisiti specifici di cui all’**articolo 35, come APS**.

In entrambi i casi diventando, rispettivamente, una ETS o APS che, come attività di interesse generale, svolge quella indicata all’articolo 5 primo comma lett. t) “*organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche*”.

Scelta analoga dovrà essere compiuta, sia pure non a breve, da quelle **ASD che siano anche iscritte nei registri delle ONLUS**. Infatti, la vigente disciplina di cui all’**articolo 10 e seguenti del D.Lgs. 460/1997** sarà definitivamente **abrogata** dal periodo di imposta successivo alla definitiva entrata in vigore del registro unico del terzo settore. Entro quella data le sportive ONLUS dovranno collocarsi anch’esse in una delle tre fattispecie sopra descritte.

Ma quali saranno i **vantaggi** o gli svantaggi di una collocazione delle sportive all’interno del nuovo CTS?

Iniziamo ad esaminare i vantaggi “**extra fiscali**” che si conseguirebbero. **L’applicazione delle norme** di cui agli **articoli 55 e 56 in materia di rapporto con gli enti pubblici e degli articoli 67 – 71 (accesso al credito agevolato e al fondo sociale europeo, facilitazioni nell’utilizzo di locali, strutture della pubblica amministrazione, autorizzazioni temporanee per la somministrazione, privilegio sui crediti)**, nonché il **diritto di godere dei servizi che saranno erogati dai centri di servizio per il volontariato e delle risorse finanziarie** previste dagli **articoli 72 – 75 del CTS**.

Difficilmente, invece, potranno accedere ai titoli di solidarietà di cui all’**articolo 77** in quanto questi sono riservati, come forma di finanziamento, agli enti del terzo settore “non commerciali” e, per la specificità dell’attività svolta dalle sportive, si ritiene che poche di esse, quali ETS, potranno essere ritenute “non commerciali” sulla base dei parametri di cui all’**articolo 79 CTS**.

ENTI NON COMMERCIALI

Il 2018 anno delle scelte per le sportive – II° parte

di Guido Martinelli

Dopo aver individuato le agevolazioni, di carattere *extrafiscale*, conseguibili con l'ingresso nel terzo settore, vediamo, ora, quali saranno le agevolazioni tributarie che si **perderebbero** con l'iscrizione al registro del terzo settore. Ricordiamo che **dovrà** comunque **essere** sempre **mantenuta per la sportiva che intenda diventare ETS anche l'iscrizione al registro CONI** in quanto solo quest'ultimo ente, con il riconoscimento ai fini sportivi, è idoneo a certificare l'effettiva attività sportiva dilettantistica svolta. **Dovranno**, necessariamente, **fare riferimento ad altra attività di interesse generale** (presumibilmente la lettera i) del primo comma dell'articolo 5 del CTS laddove prevede lo svolgimento di attività ricreative di interesse sociale) e, ovviamente, senza iscrizione al registro CONI, **quei sodalizi, invece, che svolgono attività che non rientrano tra le discipline sportive riconosciute**, a far data dal primo gennaio del 2018, che legittimano il riconoscimento ai fini sportivi. Questo perché non vi è dubbio, ad avviso di chi scrive, che lo svolgimento di "attività sportive riconosciute" possa essere riconosciuto solo in capo ad un soggetto che abbia i requisiti per iscriversi "anche" al registro CONI.

La sportiva che sia entrata nel terzo settore **perde** sicuramente, per espressa previsione legislativa, **il diritto ad applicare la disciplina di cui: all'articolo 148 Tuir** sulla defiscalizzazione dei corrispettivi specifici a fronte di prestazioni rese ad associati, tesserati o ad altri enti aderenti alla stessa organizzazione territoriale o nazionale; **all'articolo 149** che prevede la non applicabilità alle sportive dei parametri di perdita della natura di ente non commerciale (per entrambi vedi **articolo 89, comma 1, lett. a), del CTS**); e alla **Legge 398/1991** sulla determinazione forfettaria delle imposte sui redditi e dell'Iva nonché le conseguenti semplificazioni contabili (vedi **articolo 89, comma 1, lett. c), del CTS**).

Ad avviso di chi scrive **perde anche la possibilità di applicare la disciplina sui compensi sportivi** di cui agli articoli 67 e 69 Tuir. Infatti il codice del terzo settore divide tutti coloro i quali prestano la loro attività in favore degli ETS in due grandi famiglie: i **volontari** (che al massimo possono ricevere rimborsi non documentati per 150 euro mensili) e i **lavoratori** per i quali dovranno essere garantite condizioni economiche e normative non inferiori a quelle previste dai vigenti contratti collettivi di lavoro (vedi **articoli 16 e 17 del CTS**). Appare, pertanto, molto difficoltoso rendere compatibile tale previsione, molto chiara da parte del legislatore del terzo settore, con quella, di carattere speciale e derogatorio ai principi generali (vedi circolare 1/16 INL) dei compensi sportivi. Conseguentemente viene meno anche l'**esonero Irap** sui compensi previsto solo per quelli di natura sportiva.

Arriviamo, ora, invece ad individuare quelle **agevolazioni** che, sempre ad avviso di chi scrive, verrebbero **mantenute** dalla sportiva, ente del terzo settore o associazione di promozione sociale che fosse.

Partiamo dalla **presunzione di spesa pubblicitaria delle sponsorizzazioni fino a 200.000 euro** prevista dal **comma 8 dell'articolo 90 della Legge 289/2002**. La circostanza che l'applicabilità non sia limitata esclusivamente alle associazioni e società sportive dilettantistiche ma anche alle realtà riconosciute da enti di promozione sportiva (che sono tutte associazioni di promozione sociale) porta a ritenere "possibile" in via

interpretativa che questa presunzione trovi applicazione anche in favore degli ETS che svolgano attività sportiva dilettantistica.

Ad **analoga conclusione** possiamo giungere per l'**esonero dalla imposta sulla pubblicità** per la cartellonistica collocata all'interno degli impianti sportivi di capienza inferiore ai tremila posti. Ciò in quanto legata al **tipo di attività** svolta all'interno, sportiva dilettantistica, e non alla tipologia di soggetti che la praticano.

Mentre sembra di potersi escludere, anche se di peso in termini economici quasi trascurabile, la possibilità di poter godere dell'esonero dal pagamento della **tassa di concessione governativa** (abbondantemente controbilanciata dall'esonero della imposta di bollo, prevista invece solo in favore degli enti del terzo settore), viene mantenuta anche per gli ETS l'agevolazione dell'imposta di **registro in misura fissa**.

Viene, dall'**articolo 83, primo comma, del CTS**, **fortemente incrementata la possibilità di detrarre (30%) i contributi versati dai privati in favore degli enti del terzo settore** e si ritiene che possa **continuare ad essere applicata l'agevolazione in favore delle spese per le iscrizioni ai corsi** in quanto legata anch'essa al tipo di attività e non alla tipologia di soggetto che le organizza.

Ad **analoga conclusione** si perviene sia **per la riduzione delle accise per il gas metano** utilizzato all'interno degli impianti sportivi (anche qui quello che conta è l'organizzazione, senza scopo di lucro, di attività sportive dilettantistiche), che per la possibilità di accesso ai contributi per il **cinque per mille**, ovviamente espressamente previsti anche in favore degli enti del terzo settore.

La **perdita più significativa**, sotto il profilo fiscale, potrebbe essere, quindi, quella legata ai **compensi sportivi** in quanto il regime della L. 398/1991 potrebbe essere sostituito da quelli, sia pure meno favorevoli di cui agli **articoli 80 e 86 del CTS**, e sui corrispettivi specifici.