

ENTI NON COMMERCIALI

Gli enti senza scopo di lucro e la Legge di bilancio 2019 – I° parte

di Guido Martinelli

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale lo scorso 31 dicembre, è ormai pienamente in vigore la **L. 145/2018** che reca il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019.

Numerosi sono gli interventi normativi che incidono sulla gestione degli **enti senza scopo di lucro**.

Proviamo ad analizzare le novità.

L'articolo 1, comma 51, L. 145/2018 reca l'abrogazione dell'articolo 6 D.P.R. 601/1973. La norma consentiva la **riduzione al cinquanta per cento** dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (oggi **Ires**) nei confronti degli enti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza, enti culturali in genere dotati di personalità giuridica.

La reazione del mondo del volontariato all'entrata in vigore di questa norma è stata molto forte, tanto da indurre illustri esponenti del Governo a preannunciare una "**marcia indietro**" con un futuro provvedimento legislativo teso a ripristinare l'agevolazione, che, comunque oggi è da intendersi abrogata.

La norma già non avrebbe comunque trovato applicazione nei confronti degli **enti del terzo settore**, in virtù di quanto previsto dall'**articolo 89, comma 5, D.Lgs. 117/2017** (c.d. "**codice del terzo settore**") a decorrere dal periodo di imposta successivo all'**autorizzazione della Commissione europea** di cui all'**articolo 101, comma 10, del codice** citato, e comunque non prima del periodo di imposta successivo alla operatività del **registro unico nazionale del Terzo settore**.

L'articolo 1, comma 56, L. 145/2018 abroga l'articolo 10, comma 2, D.L. 119/2018 (convertito con L. 136/2018).

Trattasi della **norma**, già criticata (si veda, a tal proposito, il precedente contributo "**Il decreto fiscale e le novità per gli enti non commerciali**"), che poneva in capo ai **cessionari** gli obblighi di fatturazione e registrazione relativi ai **contratti di sponsorizzazione e pubblicità** posti in essere dalle società e associazioni sportive dilettantistiche che avessero optato per gli adempimenti di cui alla **L. 398/1991**.

Il venir meno di questa norma non risolve, però, **i numerosi dubbi interpretativi che ancora sono legati all'applicazione del comma precedente** che esonera dall'obbligo della fattura elettronica tutti gli enti senza scopo di lucro che abbiano optato per la **L. 398/1991** "*e che nel periodo di imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000*" prevedendo, invece, in presenza di maggiori ricavi la necessità di assicurarsi "*che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo di imposta*".

I **punti oscuri** della norma, sui quali appare necessario un urgente chiarimento, sono i seguenti:

1. Se l'associazione in **398/91** con **volume d'affari superiore a 65.000** euro volesse emettere fattura ad un'altra associazione in **regime 398**, chi provvede?
2. **Il cessionario committente o soggetto passivo di imposta dovrà emettere una fattura in nome e per conto oppure emettere un'autofattura da assoggettare al regime di inversione contabile?** I *software* che elaborano le fatture elettroniche prevedono la possibilità di emettere la fattura elettronica in nome e per conto? **Come può l'ente senza scopo di lucro assicurarsene?**
3. Cosa succede se il cliente – nel rispetto del principio di inversione – emette una fattura indicando un **importo diverso da quello contrattualmente convenuto**? Prevale quanto indicato nel contratto e soprattutto quanto risulta dal pagamento tracciabile o prevale quanto indicato nella fattura elettronica? Quali sono i **profili di responsabilità** del cliente dell'associazione?
4. **Come si calcola il volume dei 65.000 euro?** È necessario tener conto degli importi fatturati o degli importi che concorrono alla formazione della base imponibile? (i **rapporti convenzionati**, ex **articolo 143 Tuir**, con la Pubblica Amministrazione concorrono o meno alla formazione del *plafond* dei 65.000? I contributi assoggettati a ritenuta ai sensi dell'**articolo 28 D.P.R. 600/1973** sono da calcolare oppure no?) Le **entrate commerciali non connesse** alle attività istituzionali, concorrono, o meno, al *plafond* dei 65.000 euro? Se nel corso del periodo di imposta successivo supero il *plafond*, posso continuare ad emettere fattura cartacea fino alla fine del periodo?
5. L'associazione in 398 deve fare qualcosa per la **conservazione elettronica delle fatture emesse** per suo conto dal cliente?
6. Qualora il contribuente emetta **fattura per una prestazione di servizi non connessa alle attività istituzionali** e conseguentemente da assoggettare agli adempimenti e modalità di liquidazione delle imposte ordinarie, in relazione a tali prestazioni si configura l'obbligo di emissione diretta della fattura elettronica o la semplificazione è legata semplicemente all'**opzione del regime 398**?
7. Permane l'obbligo di emissione di fatturazione elettronica nei confronti delle **Pubbliche Amministrazioni**? Quali sono gli **obblighi di conservazione** connessi?

A questo punto una riflessione si impone.

Essendo questa una norma che, nelle originarie intenzioni, doveva avere **ragioni di semplificazione**, che così non appare alla luce dei numerosi dubbi sopra elencati che inducono al rischio di non applicarla correttamente, **la scelta potrebbe essere** quella di decidere, da parte degli enti che applicano la **L. 398/1991** di non applicarla e **di procedere sempre e comunque, in presenza di ricavi commerciali, ad emettere fattura elettronica.**

Non credo che un comportamento di questa natura possa essere in alcun modo sanzionato e ritengo che oggi, in presenza delle perplessità sopra evidenziate, questo costituisca per le associazioni, il **comportamento più conveniente e meno rischioso.**

ENTI NON COMMERCIALI

Gli enti senza scopo di lucro e la Legge di bilancio 2019 – II° parte

di Guido Martinelli

L'articolo 1, comma 82, L. 145/2018 prevede una **ulteriore modifica al codice del terzo settore**. Vengono, infatti, **inserite tra le attività “considerate non commerciali” gli interventi e le prestazioni socio sanitarie poste in essere da fondazioni ex Ipab “a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi”**.

Detta agevolazione, ai sensi del comma successivo, si applicherà nei limiti della disciplina comunitaria relativa agli **aiuti “de minimis”**.

L'articolo 1, comma 621, L. 145/2018 **ripropone la disciplina del c.d. “sport bonus”** che era stato introdotto in via provvisoria dalla Legge di bilancio dell'anno scorso, **ampliando il numero dei soggetti potenzialmente interessati** e incrementandone i **vantaggi**.

Viene riconosciuto un **credito d'imposta** per le **erogazioni liberali** in denaro effettuate da **privati** (persone fisiche, enti non commerciali, e, novità rispetto alla disciplina vigente per il 2018, **soggetti Ires**) nel corso del 2019 per **interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici** e per la realizzazione di nuove **strutture sportive pubbliche**.

L'anno scorso il beneficio si limitava al finanziamento degli interventi di ristrutturazione e restauro. Si ha diritto all'agevolazione anche nel caso in cui le erogazioni siano destinate ai **concessionari** o agli **affidatari** degli impianti. Le **persone fisiche** e gli **enti non commerciali** recupereranno fino ad un massimo del **65%** dell'importo erogato nel limite del **20% del loro reddito imponibile**, mentre quelli **commerciali** (sicuramente qui è poco corretto il riferimento al reddito di impresa che, come tale, colpisce anche le attività commerciali delle persone fisiche o degli enti non commerciali) lo potranno detrarre nel limite del **10 per mille dei ricavi annui** da ripartire in tre quote annuali di pari importo.

Per il **2018**, invece, l'agevolazione era riconosciuta, nei limiti del 3 per mille dei ricavi annui, in misura pari al 50% delle erogazioni liberali in denaro fino a 40.000 euro effettuate nel corso dell'anno.

I commi successivi disciplinano le **modalità** previste per l'ottenimento del **credito di imposta** e, comunque, si rinvia ad un **futuro decreto** del Presidente del consiglio dei ministri per la definizione delle ulteriori formalità e adempimenti necessari.

L'articolo 1, commi 629 e ss., L. 145/2018 **contengono la riforma della società Coni servizi spa**, di proprietà del Ministero della economia, **che assumerà la denominazione di Sport e Salute spa**.

Viene previsto che il **finanziamento** dello Stato **allo sport** sia pari al **32%** degli **incassi erariali** per le **imposte** dirette e l'Iva relativi alle **attività di gestione impianti sportivi**, attività di club sportivi, palestre e altre attività sportive e, comunque, per un ammontare non inferiore ai **410 milioni di euro**.

La novità sarà che dette risorse non saranno tutte destinate al Coni, che vedrà il suo finanziamento limitato a 40 milioni di euro annui al fine di garantire la copertura delle proprie **attività istituzionali** e gli oneri relativi alle **preparazioni olimpiche** delle rappresentazioni nazionali.

Sarà invece la nuova **Sport e Salute spa** a provvedere al **finanziamento delle Federazioni**, discipline sportive associate, enti di promozione sportiva, gruppi sportivi militari e di Stato, associazioni benemerite, per un ammontare non inferiore a 280 milioni di euro annui.

Detti importi, ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 1, comma 632, L. 145/2018**, potranno essere **rimodulati** annualmente in relazione alle entrate effettivamente incassate.

Viene poi previsto un nuovo regime di **nomina del consiglio di amministrazione** di detta società che prevede una netta separazione, con precise **incompatibilità**, tra i **ruoli di vertice** del **Coni** e della **Sport e Salute spa**.

Viene previsto espressamente che il finanziamento alle Federazioni, pur derivando a questo punto da una società "privata" **mantiene la sua natura di "contributo pubblico"** e, pertanto, tale modifica sarà ininfluente sugli adempimenti posti a carico dei singoli enti beneficiari di detti contributi.

Sport e Salute spa dovrà destinare due milioni di euro alla **ristrutturazione dei concorsi pronostici sportivi** *"al fine di incentivare forme di gioco che non comportano rischi connessi al disturbo da gioco d'azzardo"*.

L'**articolo 1, commi 641 e ss., L. 145/2018** prevedono una **revisione della distribuzione dei proventi radio televisivi legati alla cessione dei diritti sulle gare sportive professionistiche**.

Ai sensi del **comma 644** potranno accedere alla ripartizione di tali diritti solo le società, quotate e non quotate *"che per l'anno precedente abbiano sottoposto i propri bilanci alla **revisione legale** svolta da una società di revisione iscritta nel registro dei revisori contabili la quale, limitatamente a tali incarichi, è soggetta alla **vigilanza della Consob**"*.

L'**articolo 1, comma 646, L. 145/2018** ha modificato l'**articolo 27 bis** della tabella di cui all'**allegato B** annesso al **D.P.R. 642/1972**, **estendendo anche alle "associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro riconosciute dal Coni" l'esenzione da bollo** fino all'anno scorso applicabile solo alle Federazioni sportive e agli enti di promozione sportiva.

Pertanto, dal primo gennaio di quest'anno, gli atti, documenti, istanze, contratti nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richieste da dette associazioni e società sportive saranno **esenti da bollo**.

Ultima norma di interesse è inserita al **comma 1022**.

Vengono inseriti tra gli **enti associativi** che potranno beneficiare della **decommercializzazione dei corrispettivi** specifici versati da associati e tesserati anche *"le **strutture periferiche di natura privatistica** necessarie agli **enti pubblici non economici** per attuare la **funzione di preposto a servizi di pubblico interesse**"*.

Essendo un provvedimento per il quale è stata prevista una copertura di soli 300.000 euro annui non dovrebbe essere **attività molto diffusa** ma, la domanda sorge spontanea: quali saranno gli **effettivi beneficiari** di questa agevolazione?

ENTI NON COMMERCIALI

La circolare del MISE sulle imprese sociali

di Guido Martinelli

Dopo la **circolare del Ministero del Lavoro n. 20 del 27.12.2018**, che ha fornito importanti chiarimenti sulle modalità e sui contenuti delle **modifiche statutarie** che dovranno essere adottate, entro il prossimo 2 agosto, dalle organizzazioni di volontariato, dalle associazioni di promozione sociale e dalle Onlus, interviene anche il **Ministero dello sviluppo economico, che, con la circolare n. 3711/c del 02.01.2019 fornisce alcune soluzioni a “problematiche interpretative relative alle imprese sociali e alle cooperative sociali”**.

Il **primo aspetto** esaminato è quello delle modalità di iscrizione delle **imprese sociali** all'apposito registro camerale. Infatti, il **decreto interministeriale del 16.03.2018** prevede che, **in sede di iscrizione, debbano essere depositati anche il bilancio di esercizio e quello sociale previsto dal D.Lgs. 112/2017**.

Viene ricordato che, in alcuni casi, è stata rifiutata l'iscrizione, da parte del registro delle imprese, a società **neocostituite** che, proprio per tale motivo, erano impossibilitate a fornire i documenti richiesti.

Il Ministero, facendo riferimento ad un suo precedente parere che allega alla circolare in esame, conferma che il **deposito di detta documentazione non costituisce “requisito per il riconoscimento della qualifica di impresa sociale”**, ma semplice elencazione dei documenti che dovranno essere depositati, anche non contestualmente alla richiesta di iscrizione alla sezione speciale. Pertanto, si potrà provvedere alla iscrizione anche con il mero deposito dell'atto costitutivo e dello statuto conformi alle norme settoriali **“e degli altri atti eventualmente compresenti”**.

Nel caso di atti non ancora esistenti si dovrà provvedere al loro deposito nell'ordinario termine di trenta giorni dal verificarsi dell'evento.

Tale assunto si ricava, secondo il Ministero, sia dall'esame della **disciplina** complessiva dell'**impresa sociale**, sia **“esaminando la lettera “e” del ridetto DM 24.01.2018: il riferimento aperto ivi contenuto a ogni altro atto o documento previsto dalla vigente normativa sembra chiaramente esprimere il concetto (visto che appare impossibile che tutti questi elementi siano compresenti all'atto della richiesta di iscrizione alla sezione speciale) che detti elementi andranno iscritti / depositati mano a mano che si manifestano nella vita della società”**.

Un **secondo aspetto** esaminato è relativo all'individuazione del **momento** in cui le **cooperative sociali** dovranno provvedere al **deposito del bilancio sociale** in assenza delle linee guida che dovranno essere indicate con apposito decreto ministeriale (al momento non ancora emanato).

Richiamando un precedente parere del Ministero del Lavoro (**nota prot. n. 2491 del 22.02.2018**) si conferma che, **fino alla approvazione di tale decreto, il deposito del bilancio sociale da parte delle cooperative sociali assume carattere facoltativo**, fatta salva l'osservanza di eventuali **disposizioni regionali** in proposito.

Tutto ciò a meno che non trattasi di **cooperative sociali** già tenute alla predisposizione del **bilancio sociale** in quanto volontariamente iscritte nella sezione delle **imprese**

sociali in virtù di quanto previsto dall'abrogato **D.Lgs. n. 155/2006** e **obbligate al bilancio sociale** dall'allora vigente **articolo 17**.

Pertanto le **cooperative sociali** potranno:

1. **sottrarsi all'obbligo** del deposito del bilancio sociale fino alla data da indicarsi nel decreto di cui all'**articolo 9, comma 2, D.lgs. 112/2017**,
2. avere comunque la **possibilità**, fino alla data indicata nel punto precedente, di procedere comunque in via **facoltativa** a depositare il bilancio sociale predisposto in conformità alle **precedenti linee guida**.

Una **terza problematica** riguarda la **modalità di adeguamento degli statuti** delle imprese sociali esistenti alla data di entrata in vigore del **D.Lgs. 112/2017**.

La circostanza che le modifiche statutarie imposte *ex lege* dall'**articolo 17 D.Lgs. 112/2017** possano essere approvate con **assemblea ordinaria**, chiarisce il Ministero, **non significa che le stesse possano essere approvate, in una ottica di semplificazione, senza l'intervento di un notaio**.

L'**ultimo tema** toccato è relativo all'estensione dell'**obbligo** delle richiamate **modifiche** anche alle **cooperative sociali** e ai loro **consorzi**.

Il Ministero chiarisce che, essendo tali soggetti iscritti di diritto nella **sezione speciale** del Registro delle imprese relativa alle imprese sociali, e considerato che alle stesse la disciplina dell'impresa sociale prevista dalla riforma del terzo settore si applica "*nel rispetto della normativa specifica delle cooperative in quanto compatibili*" **non sussiste nessun obbligo in tal senso in capo agli stessi**.

ENTI NON COMMERCIALI

La circolare del Ministero del Lavoro e gli obblighi di pubblicità degli enti di Guido Martinelli

Il Ministero del Lavoro, con tempismo di cui occorre darne atto, ha fornito con la **circolare 2 dell'11.01.2019** i chiarimenti necessari affinché le associazioni possano, entro il prossimo 28 febbraio, correttamente adempiere agli **obblighi di trasparenza e pubblicità** posti a loro carico dall'**articolo 1, commi 125 –129, L. 124/2017 in materia di concorrenza** e in riferimento ai rapporti economici intercorsi con la **Pubblica Amministrazione** o con altri soggetti pubblici.

Come è noto, dopo una serie di indicazioni contrastanti, il **Consiglio di Stato**, con proprio **parere n. 1449/2018** ha definitivamente stabilito che il primo termine, entro il quale dovranno essere adempiuti tali obblighi, scadrà, appunto, **il prossimo 28 febbraio 2019**.

Dette previsioni sono poste in capo sia alle imprese che alle **associazioni, fondazioni e Onlus**.

Le prime (tra le quali si dovranno ritenere comprese anche le **imprese sociali** e le **società di capitali e cooperative sportive dilettantistiche**) assolveranno all'obbligo attraverso l'inserimento di dette informazioni nella **nota integrativa al bilancio di esercizio**, mentre **le associazioni dovranno pubblicare sui propri siti o portali digitali i dati relativi a "sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti nel periodo considerato e superiori a euro 10.000"**.

Il Ministero chiarisce che i destinatari della circolare in esame sono gli enti del terzo settore ma si ritiene che i suoi contenuti debbano e possano essere applicati anche dalle associazioni che non ne fanno parte, ivi **comprese le sportive**.

Viene chiarito che le Amministrazioni preposte alla **verifica del corretto adempimento** all'obbligo in esame siano proprio quelle che hanno elargito in fondi e i benefici oggetto di comunicazione.

Si conferma che la disciplina è applicabile a partire dal **2019**, relativamente ai vantaggi economici ricevuti a partire dal **1° gennaio 2018**.

In merito alla **sanzione** prevista in caso di mancato rispetto di tale obbligo, ossia la **restituzione** del contributo erogato, viene indicato, richiamando il citato parere del Consiglio di Stato, che essa è applicabile solo alle **imprese**.

Sembrerebbe, pertanto, che **l'adempimento posto in capo agli enti del terzo settore e alle associazioni in genere, ivi compresi quelli sportivi, non preveda alcuna sanzione**.

Si precisa che le cooperative sociali, pur essendo attualmente **Onlus di diritto**, essendo a tutti gli effetti civilistici comunque **imprese**, saranno tenute all'inserimento dei dati nella **relazione integrativa** con obbligo di restituzione dell'importo ricevuto in caso di mancato rispetto di tale onere.

Vengono poi individuate le tipologie di riconoscimenti che formano oggetto della norma: *"si deve ritenere che costituiscono oggetto di **pubblicazione i contributi, le sovvenzioni,***

*i sostegni a vario titolo ricevuti dalla P.A. e dagli enti assimilati e le somme che abbiano natura di **corrispettivo** cioè di una controprestazione che costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto..”.*

Viene chiarito che l'**attribuzione del vantaggio, da parte della P.A. può avere ad oggetto anche risorse strumentali**, quali ad esempio il **comodato** di un immobile. In tal caso si dovrà fare riferimento al **valore** dichiarato dalla pubblica amministrazione che ha attribuito il bene in esame.

Andranno pubblicate le somme effettivamente ricevute nel corso del **2018**. **Varrà pertanto il principio di cassae** il riferimento sarà all'anno solare 2018 indipendentemente dalla decorrenza dell'esercizio sociale.

Viene previsto che per gli enti siano pubblicati gli importi superiori ai diecimila euro. La circolare chiarisce che detto limite deve essere verificato per totale. Pertanto, più contribuiti, i cui singoli importi siano inferiori a detto importo ma che per il loro totale lo superino, dovranno essere oggetto di **pubblicazione**.

La circolare prevede l'inserimento tra le elargizioni oggetto di pubblicazione, anche dei contributi del cinque per mille.

Le **informazioni** di cui si dovrà dare notizia sono:

1. denominazione e codice fiscale del **soggetto ricevente**,
2. denominazione del **soggetto erogante**,
3. **somma incassata** per ogni singolo rapporto giuridico sottostante,
4. **data di incasso**,
5. **causale**.

Le informazioni dovranno essere riportate sul **sito internet**; viene indicato che l'**obbligo di pubblicazione si intende rispettato “anche attraverso la pubblicazione dei dati in questione sulla pagina facebook dell'ente medesimo”** o attraverso il **sito internet della rete associativa** alla quale l'ente del terzo settore aderisce.

ENTI NON COMMERCIALI

Enti del terzo settore: modifiche statutarie e conseguenze fiscali – I° parte di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

Si avvicina la data del **3 agosto 2019** e per le Onlus, le associazioni di promozione sociale e le organizzazioni di volontariato **iscritte nei rispettivi registri alla data di entrata in vigore della riforma** del terzo settore si tratterà di **valutare** il se e il come **adeguare** il proprio statuto alle indicazioni previste dall'**articolo 101, comma 2, D.Lgs 117/2017** (codice del terzo settore).

La norma citata contiene una disposizione che impone, agli enti iscritti nei registri delle **Onlus**, delle **associazioni di promozione sociale** e delle **organizzazioni di volontariato**, di adeguare, entro il termine indicato, i propri statuti alle disposizioni contenute nella **Riforma del terzo settore** al fine di poter continuare a godere del diritto di applicare: *“le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione”*.

Si ricorda, invece, che, come confermato dalla **circolare 20 del 27.12.2018** del **Ministero del Lavoro**, invece, *“gli enti che si sono costituiti a partire dal 3 agosto 2017 sono tenuti a conformarsi ab origine alle disposizioni recate dal nuovo codice del terzo settore purché queste siano applicabili in via diretta e immediata”*.

Ne vengono pertanto **escluse** soltanto quelle di *“diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi”*.

Per le onlus che decideranno di **adeguare** gli statuti si porrà il problema che alcune delle norme contenute nella Riforma del terzo settore potrebbero essere **incompatibili** con le disposizioni contenute nel **D.Lgs 460/1997** la cui abrogazione sarà operativa a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del **Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS)**.

Su questo aspetto l'Agenzia delle Entrate si è espressa nell'ambito dell'evento **Telefisco 2018** in questo modo: *“È allora possibile per tali enti apportare modifiche al proprio statuto, **subordinandone l'efficacia** alla decorrenza del termine di cui all'articolo 104, comma 2, del Cts. Nel contempo, allo stesso termine dovrebbe essere collegata, con espressa previsione statutaria, la **cessazione dell'efficacia delle vecchie clausole statutarie**, incompatibili con la nuova disciplina degli Ets.”*.

Ne consegue che anche il **Ministero del Lavoro**, nella citata **circolare 20 del 27.12.2018**, ha confermato che l'onere: *“di **adeguamento statutario** sia da considerarsi **adempito qualora entro il termine del 3 agosto 2019 siano deliberate le relative modifiche statutarie**, anche laddove la loro efficacia... possa prodursi **a partire dal periodo di imposta successivo a quello di operatività del registro unico**”*.

Analogo problema si porrà con **le APS e le ODV** che negli adeguamenti degli statuti **inseriranno norme, come ad esempio il voto plurimo, che potrebbero essere in contrasto con le disposizioni fiscali contenute nell'articolo 148 Tuir** che disciplina il trattamento tributario ai fini delle imposte dirette di tali enti e che mantiene la sua vigenza per il periodo transitorio in esame.

Sarebbe certamente necessario che l'Amministrazione si esprima, in modo analogo a quanto fatto per le Onlus, **concedendo anche alle APS e ODV la possibilità di subordinare l'efficacia delle modifiche al proprio statuto alla decorrenza del termine**

di cui all'articolo 104, comma 2, Cts e cioè alla istituzione del RUNTS, al fine di non correre il rischio potenziale di vedersi contestata la possibilità di continuare a godere di dette agevolazioni.

Cosa accade agli enti associativi che decidono di non adeguare i propri statuti entro la data del 3 agosto 2019 e cioè entro i 24 mesi dall'entrata in vigore della Riforma del Terzo Settore?

Qui i destini sembrano separarsi.

Le leggi istitutive delle Associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato, rispettivamente la **L. 383/2000** e la **L. 266/1991**, sono state abrogate, eccetto alcune specifiche disposizioni che sono tenute in vita dall'**articolo 101**, il quale stabilisce che, fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le **norme previgenti** ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei rispettivi registri.

Pertanto la ODV o la APS che non adegua lo statuto, a partire dal 4 agosto cosa diventa? quale disciplina fiscale potrà continuare ad applicare?

Si ritiene che il mancato adeguamento equivalga ad una tacita richiesta di **cancellazione dal registro**. Quindi l'associazione rimarrà di diritto un **ente "non commerciale" di carattere generico** che applicherà e potrà applicare esclusivamente la disciplina di cui agli **articoli 143 e ss. Tuir**.

Sarà pertanto considerata un **ente non profit estraneo, per scelta, al terzo settore**, nulla vietando, comunque, di poter fare successivamente **domanda di iscrizione al Runts**, previo **adeguamento** ai requisiti richiesti.

ENTI NON COMMERCIALI

Enti del terzo settore: modifiche statutarie e conseguenze fiscali – II° parte di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

Con il precedente contributo abbiamo analizzato il caso delle **associazioni di promozione sociale** o delle **organizzazioni di volontariato** che entro i 24 mesi non adeguano il loro statuto al codice del terzo settore.

Cosa accade, invece, alla associazione di promozione sociale che, per carenza del numero minimo di associati o per mancato rispetto delle proporzioni previste tra volontari e lavoratori **voglia rimanere ente del terzo settore ma, non potendo mantenere l'iscrizione nel settore delle associazioni di promozione sociale, chieda o abbia in animo di richiedere l'iscrizione tra gli "altri enti del terzo settore"** di cui all'**articolo 46, comma 1, lett. g), c.t.s.?**

Cosa deve fare e, comunque, quale disciplina andrà ad applicare fino alla **data di entrata in vigore del Runts?**

A nostro avviso, non potendo già essere inserita nel settore del Registro di destinazione, dovrà **non procedere all'adeguamento dello statuto relativo alla fattispecie già goduta. Ciò la farà "uscire" dal recinto del terzo settore per il periodo transitorio:** potrà applicare anch'essa la **disciplina generale** prevista per tutti gli enti non commerciali dal Tuir e, una volta operativo il Runts, potrà fare **richiesta di iscrizione tra gli altri enti del terzo settore** previo **adeguamento**, ove sia necessario, dello **statuto**.

Si pone diversamente il problema delle molte associazioni sportive dilettantistiche che nel tempo hanno acquisito anche lo status di associazioni di promozione sociale.

In tal caso cosa accadrà? **Se l'associazione recepirà le modifiche richieste dal codice del terzo settore per le APS dimostrerà espressamente la sua volontà di ingresso nel terzo settore e**, pertanto, potrà continuare ad **applicare la disciplina prevista dal codice del terzo settore** per le associazioni di promozione sociale ma non potrà, diversamente, più utilizzare, come chiarito anche dalla Agenzia delle entrate nella sua **circolare 18/E/2018**, a far data dal primo periodo di imposta successivo all'entrata in vigore del Runts, la disciplina delle **sportive** con particolare riferimento alla **L. 398/1991** e all'**articolo 148, comma 3, Tuir**.

Ove, invece, non operasse le modifiche, rimarrà di diritto associazione sportiva dilettantistica (con pieno titolo ad utilizzare la relativa disciplina fiscale) ma perderà le agevolazioni previste per le **APS** (ad esempio la possibilità di svolgere attività in qualsiasi immobile indipendentemente dalla destinazione urbanistica dello stesso)

Diverso è il caso delle **Onlus**.

L'**abrogazione** della disciplina delle **Onlus** recata dal **D.Lgs. 460/1997** sarà operativa dal periodo di imposta successivo all'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Tesi confermata dal fatto che l'**articolo 101, comma 8**, della Riforma prevede che la perdita della qualifica di Onlus, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, **non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente**.

Dunque **un ente** associativo che ne abbia titolo **può godere della qualifica di Onlus e dei relativi benefici fiscali fino all'entrata in vigore del Runts**, indipendentemente dalla circostanza che adegui o non adegui il proprio statuto.

L'**articolo 5-sexies D.L. 148/2017, convertito in L.172/2017**, che ha fornito una interpretazione autentica dell'**articolo 104 D.Lgs. 117/2017**, conferma questa tesi.

Esso infatti stabilisce che l'**articolo 104 D.Lgs.117/2017**, si interpreta nel senso che i termini di decorrenza indicati nei **commi 1 e 2** valgono anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono modifiche o abrogazioni di disposizioni vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo codice di cui al **D.Lgs. 117/2017**.

Stando alla lettera della norma, gli enti qualificati come **Onlus** che dovessero, successivamente alla data del 3 agosto 2019, ma entro la data di entrata in vigore del Runts, modificare i propri **statuti**, non sarebbero costretti alla **devoluzione del patrimonio** in virtù dell'**articolo 101, comma 8**, richiamato sopra.

La **qualifica di Onlus** infatti si perderebbe solo a partire dalla data di entrata in vigore del Runts e non prima. L'Agenzia delle Entrate dovrebbe chiarire quanto prima questi aspetti applicativi.

Gli enti associativi che dovessero invece rinunciare ad iscriversi nel Runts sarebbero senz'altro costretti alla devoluzione del patrimonio.

La **circolare ministeriale – Ministero delle Finanze Dipartimento Entrate – 26 giugno 1998, n. 168/E** precisa che la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo **scioglimento** dell'ente e che in caso di perdita della qualifica, la Onlus deve **devolvere il patrimonio** ad altra organizzazione non lucrativa di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organo di controllo.

Devoluto il patrimonio potrebbe poi continuare come ente associativo la propria attività osservando le disposizioni fiscali contenute nel Tuir.

In questo quadro di riferimento si pone il problema delle agevolazioni legate all'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, quelle portate dall'articolo 4 D.P.R. 633/1972.

La norma non viene modificata in alcun modo dal codice del terzo settore. Ciò significa che, comunque, tutti gli enti, sia appartenenti al terzo settore che non, **ai fini Iva**, sussistendone i presupposti, potranno continuare a godere della agevolazione del non assoggettamento ad Iva dei corrispettivi specifici versati da associati e tesserati? **Un chiarimento ufficiale sarebbe opportuno.**

ENTI NON COMMERCIALI

Le Leggi sullo sport: cosa bolle in pentola?

di **Guido Martinelli**

Il Consiglio dei Ministri, nella sua riunione del **31 gennaio scorso**, ha approvato un **disegno di legge**, collegato alla **Legge di Bilancio 2019** che introduce **disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive nonché di misure di contrasto alla violenza in occasione delle manifestazioni sportive e di semplificazione degli adempimenti posti in capo alle Federazioni sportive nazionali**.

Il provvedimento (nel testo esaminato, non ancora ufficiale) contiene **due ampie deleghe** al Governo.

La prima tesa a delimitare il perimetro di attività del Coni e delle sue articolazioni territoriali con competenza sulla attività olimpica e di alto livello, con l'obiettivo di rendere effettiva la piena autonomia gestionale e contabile delle **Federazioni sportive nazionali**, degli enti di promozione sportiva e delle discipline sportive associate rispetto al Coni.

Viene inoltre previsto

- di assegnare a quest'ultimo **poteri di controllo** e di intervento nei confronti delle **federazioni sportive nazionali**, delle **discipline sportive associate** e degli **enti di promozione sportiva** solo in caso di accertate **gravi irregolarità nella gestione**,
- di rivedere i **limiti**, le **incompatibilità** e le **modalità di svolgimento** dei mandati degli organi del Coni e delle Federazioni.

Il problema che emerge è che **mancano gli elementi per poter capire, nel disegno governativo, come il nuovo soggetto** (la **società Sport e Salute spa**, nata dalle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2019 alla esistente Coni servizi spa) **vada ad occupare lo spazio operativo, ad esempio lasciato in materia di promozione sportiva**, derivante dalla limitazione introdotta al campo di azione del Coni.

Non vi è alcun cenno alla disciplina dei rapporti con le associazioni e società sportive dilettantistiche che sul territorio si sono occupate fino ad oggi della promozione sportiva e di chi "dovrà" e "come" dare loro direttive in materia e, principalmente, con quali **poteri di indirizzo e controllo**.

In più, non è chiaro come questa attività si concilierà con il lavoro delle **Federazioni** che, per poter ricercare il "talento", dovranno necessariamente "anche" fare promozione.

La seconda delega, disciplinata all'articolo 3 è dedicata *"alla riforma e al riordino delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, ivi compresa l'individuazione della figura di lavoratore sportivo indipendentemente dalla natura dilettantistica o professionistica svolta nonché della relativa disciplina in materia di tutela assicurativa, fiscale e previdenziale e di gestione del relativo fondo previdenziale"*.

Vengono ricompresi nella delega anche la definizione dei **rapporti di collaborazione di carattere amministrativo – gestionale** di natura non professionale nonché **il riordino della L. 91/1981**.

Non si ricavano, dalla lettura del testo in nostro possesso, indicazioni su quali siano gli orientamenti operativi del Governo per la disciplina delle attività contenute nella delega indicata.

Le **disposizioni ulteriori** trattano il tema degli **agenti sportivi**, delle disposizioni di contrasto alla violenza in occasione delle manifestazioni sportive, delle normative in materia di **ammodernamento o costruzione di impianti sportivi**, e **misure di semplificazione** *“allo scopo di limitare gli oneri amministrativi, burocratici e di natura contabile delle Federazioni”*.

Non viene fatto alcun cenno, e questo appare veramente una novità rispetto ad analoghi testi di disegni di legge sullo sport presentati nella passata legislatura, **all'adozione di nuovi provvedimenti di carattere fiscale** riguardanti le attività sportive.

Da questa brevissima sintesi del provvedimento (fatta, ripetiamo, facendo riferimento ad **testo non ufficiale**), appare chiaro che viene prevista una **delega amplissima** senza far trapelare alcuna delle soluzioni immaginate per i contenuti delle decretazione delegata.

Al momento appare sicuramente un **salto nel buio**, non per forza negativo ma sul quale, al momento, appare prematuro anticipare alcun tipo di giudizio.

Nel frattempo è stato incardinato al Senato il **disegno di legge 999**, primo firmatario il Sen. Claudio Barbaro, contenente anch'esso una delega al Governo per la **razionalizzazione della normativa sullo sport**.

Questo disegno di legge lascia invece intravedere, fortunatamente, il quadro finale di come immagina lo sport italiano post riforma.

Vengono delineate **tre grandi aree**, **quella professionistica**, **quella semiprofessionistica** (in cui coinvolgere le organizzazioni che svolgono attività sportive in forma di impresa, con una disciplina simile a quella prevista dalla riforma del terzo settore per le imprese sociali) **e quella dilettantistica, basata sul puro volontariato**.

Il lavoro sportivo semiprofessionistico e dilettantistico sarebbe separato dalla gestione spettacolo per rientrare nella gestione separata Inps, con debito previdenziale solo a carico dei lavoratori che percepiscono oltre l'attuale fascia esente di **diecimila euro** e non sono iscritti ad alcuno diverso trattamento previdenziale o assicurativo.

La corsistica sportiva guadagnerebbe l'esenzione da iva ex articolo 10 D.P.R. 633/1972 mentre, per gli enti interessati, diventerebbero ricompresi nel campo di applicazione della **L. 398/1991** sia i **proventi connessi** che quelli **non connessi** alla attività istituzionale.

Gli attuali **Coni point provinciali** verrebbero trasformati in veri e propri **sportelli sullo sport** in grado di fornire informazioni e assistenza a tutti gli interessati sulle dinamiche sportive.

Premessa l'assoluta condivisione dei contenuti tecnici del **disegno di legge Barbaro**, si ritiene che la fusione dei due provvedimenti in un unico testo che possa avere una rapida approvazione parlamentare sia **soluzione assolutamente da auspicare**.

ENTI NON COMMERCIALI

Alcune spigolature sugli statuti degli enti del Terzo settore

di Guido Martinelli

È ormai noto che per confermare il loro status di **onlus**, organizzazioni di volontariato (d'ora in poi **odv**) o associazioni di promozione sociale (in seguito **aps**) gli enti che oggi così si qualificano **devono adeguare entro il prossimo 3 agosto il loro statuto alla disciplina del codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017, di seguito anche cts).**

Il Ministero del Lavoro ha diramato negli ultimi giorni dell'anno scorso una specifica circolare (**circolare n. 20 del 27.12.2018**) nella quale sono contenute importanti indicazioni sulle **modalità** tramite le quali operare questo **adeguamento**.

Tutto chiaro? Purtroppo no; la lettura del codice continua ad offrire **dubbi** a tutte le numerose associazioni che si stanno preparando a questo adempimento.

Proviamo ad analizzarne qualcuno.

Iniziamo dall'**articolo 21**, il cui primo comma contiene le **indicazioni che obbligatoriamente dovranno essere indicate nello statuto**.

Dovrà essere riportata la "**sede legale**". Ma qui si pone il problema se dovrà essere riportato **l'indirizzo completo oppure**, come accade dalla riforma del diritto societario, ai sensi degli **articoli 2328 e 2463 cod. civ.**, per le società, **solo la città** ("*...la denominazione, contenente l'indicazione di società a responsabilità limitata, e il comune ove sono poste la sede della società e le eventuali sedi secondarie...*") in quanto poi il dato è ricavabile dal registro delle imprese.

Essendoci anche qui una **forma di pubblicità analoga** (il **Registro Unico nazionale del Terzo settore**, di seguito **Runts**) potrebbe ritenersi **sufficiente l'indicazione del comune**, ma il tenore letterale della norma sembra andare in direzione diversa.

Viene poi indicato "**il patrimonio iniziale ai fini di un eventuale riconoscimento della personalità giuridica**". Ne derivano tre dubbi:

- il primo è **se tale indicazione dovrà essere riportata anche da quelle associazioni che non hanno intenzione di richiedere il riconoscimento** della personalità giuridica **ex articolo 22 cts**,
- il secondo si concentra sul "**come**" **determinarlo**, trattandosi di associazioni in gran parte già da tempo costituite e con contabilità semplificate (perizia giurata che, comunque, fotograferebbe il patrimonio attuale e non quello iniziale),
- il terzo legato al **tempo che intercorrerà con la possibilità di richiedere la personalità giuridica** ai sensi del citato articolo del codice. Infatti è pacifico che la procedura di cui all'**articolo 22** sarà praticabile **solo quando il Runts sarà operativo** e, pertanto, nelle migliori delle ipotesi dal primo gennaio del prossimo anno. Ne consegue che, **al momento della richiesta al notaio per il riconoscimento**, il **patrimonio** potrebbe essere ben **diverso** da quello oggi indicato in sede di **modifica statutaria**.

L'**articolo 32** indica che le organizzazioni di volontariato debbono essere costituite "**da un numero non inferiore a sette persone fisiche**". Analoga norma è imposta alle **aps**. Il **decreto correttivo (D.Lgs. 105/18)** ha stabilito che, per entrambe le tipologie di enti, se il numero di associati calasse, dovrebbe essere **ripristinato "entro un anno" a pena della cancellazione dal Registro**.

La domanda è il “**dies a quo**” di quest’anno “cuscinetto” stabilito dal legislatore. È l’**intero esercizio sociale** successivo a quello all’interno del quale è venuto meno il numero minimo di associati stabilito per legge oppure sono i **dodici mesi successivi** al recesso del settimo associato?

Sia l’**articolo 33** per le odv che l’**articolo 36** per le aps prevedono che il numero “**dei lavoratori impiegati nell’attività**” non sia superiore al cinquanta per cento dei volontari per le odv e ad analoga percentuale o, in alternativa, al cinque per cento degli associati per le aps.

Tali requisiti costituiscono, in molti casi, uno degli ostacoli maggiori alla conferma della natura di odv o aps delle odierne associazioni.

Innanzitutto andrebbe chiarito se, con il termine “**lavoratori**” si debba intendere chiunque percepisca **compensi** per attività svolta in favore della associazione indipendentemente dall’inquadramento oppure si riferisce solo ai **subordinati**.

Ma i problemi sono ulteriori.

Quando questa proporzione dovrà essere determinata? Il principio della porta aperta, tipico delle associazioni, rende estremamente variabile il numero degli associati mentre analoga variabilità non potrà mai essere prevista per i lavoratori.

Nel caso in cui avessimo collaboratori “retribuiti” in eccesso, come rimediare? L’esercizio trascorso in difformità dal disposto di cui all’**articolo 36 cts** potrà in qualche modo e per qualche ragione essere invalidato? Ciò premesso, per quello **successivo** l’associazione potrebbe esimersi dall’utilizzare questa forma di rimborsi.

Nel caso in cui, invece, che di collaboratori ex **articolo 67 Tuir**, ci fossimo trovati di fronte a **lavoratori subordinati** e dovendo rientrare nella percentuale dell’**articolo 36**, come sarebbe possibile fare? Appare chiaro che questa non potrebbe mai essere “giusta causa” di risoluzione del rapporto.

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

Attendiamo indicazioni.