

ENTI NON COMMERCIALI

Ancora sulla disciplina IVA applicabile ai corsi sportivi

di Guido Martinelli

Già avevamo affrontato il tema della **disciplina iva** applicabile ai corrispettivi riscossi da associazioni e società sportive dilettantistiche (all'epoca necessariamente non lucrative) per l'erogazione di **servizi sportivi (Le quote dei corsi sportivi: esenti o escluse da Iva – Parte I° e II°)**.

Dobbiamo tornare oggi sul tema alla luce di due **pronunciamenti giurisprudenziali** che hanno confermato il contenuto di quanto allora riportato ma che sembra essere, stante i contenziosi in esame, ancora oggetto di **incertezze interpretative**.

In sintesi, il nostro ordinamento, all'**articolo 10, comma 1, n. 20, D.P.R. 633/1972**, ha previsto l'**esenzione dall'Iva** per *“le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da **Onlus** (...)”*.

La citata disposizione subordina il beneficio dell'**esenzione** al verificarsi dei seguenti **presupposti**, uno di carattere **oggettivo** e l'altro **soggettivo**:

1. le **prestazioni** devono essere di **natura educativa** dell'infanzia e della gioventù o **didattica**;
2. le prestazioni in argomento devono essere rese da **istituti** o **scuole** riconosciute da pubbliche amministrazioni.

Il legislatore ha voluto riconoscere l'**esenzione Iva** non a tutti i soggetti che svolgono attività didattica, ma esclusivamente a quei soggetti che, sulla base dei **requisiti** posseduti (quali l'idoneità professionale dei docenti, l'efficienza delle strutture e del materiale didattico, ecc.), sono in grado di offrire prestazioni didattiche aventi finalità simili a quelle erogate dagli **organismi di diritto pubblico**.

In passato la **prassi amministrativa** era stata **costante** nel ritenere che le **Federazioni sportive**, in quanto organismi di diritto pubblico (vedi, tra le ultime, **TAR Lazio, Sez. I ter, sentenza n. 4100 del 13.04.2018**) fossero deputate a riconoscere espressamente le **“scuole di sport”** delle proprie associazioni e società affiliate così **riconoscendo loro la possibilità di applicare la citata disciplina di esenzione Iva** (risoluzione 525996/1973; risoluzione 361488/1977; risoluzione 362614/1977; risoluzione 360751/1978; risoluzione 361426/1978; risoluzione 551/1993; risoluzione 205/E/2002. risoluzione 382/E/2008).

Tutto quanto premesso, soffermiamoci quindi sul **primo** dei due richiamati chiarimenti giurisprudenziali.

La Suprema Corte di Cassazione, con l'**ordinanza n. 12698 del 19.05.2017**, per quanto di interesse ai fini della nostra analisi, ha affermato, richiamando un precedente principio (**sentenza n. 8623 del 30/05/2012**) che: **“i compensi percepiti da una associazione sportiva a fronte dell'attività didattica svolta sono esenti da Iva soltanto se tale attività è stata formalmente riconosciuta dagli organi della P.A. competenti nel settore, oppure da organismi da essa vigilati come le Federazioni sportive”**.

A questo punto, la possibilità per le **associazioni e società sportive dilettantistiche** (in quest'ultimo caso, una volta che siano a regime, si ritiene sia per le **lucrative** che per le **non**), di beneficiare dell'**esenzione Iva** dovrebbe apparire pacifica, anche per il **conforme orientamento assunto a livello comunitario** (basti fare riferimento, in materia, alla posizione assunta dall'Avvocato generale nella causa **The English Bridge Union – causa C-90/16** – che ha qualificato l'applicazione della esenzione da iva per i servizi sportivi, laddove sussistano i presupposti di cui all'**articolo 132 direttiva 2006/112/CE § 1 lett.) m**), come un **obbligo** per gli stati membri e non una facoltà) .

Così non lo è stato, invece, per l'Agenzia delle entrate di Udine che aveva appellato una decisione della competente commissione provinciale sul presupposto che: *“i primi giudici avessero erroneamente interpretato il senso dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633/1972 poiché esso, come chiaramente indicato da risoluzioni e direttive della CEE e illustrato da circolari ministeriali, avrebbe avuto un ambito di applicazione molto più ristretto, rivolgendosi a **istituti e scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni**, circostanza non riscontrabile in capo alla società ricorrente”*.

Con grande puntualità e precisione il **giudice di appello (CTR Trieste, sentenza n. 77 del 27.03.2018)** richiamata la giurisprudenza di Cassazione sopra illustrata, dato atto della circostanza non contestata che la contribuente fosse regolarmente **affiliata alla Federazione Italiana Nuoto**, riconosciuta dal **Coni** e che avesse regolarmente applicato: *“per la determinazione dell'imposta il metodo c.d. **pro rata** di cui all'articolo 19 comma 5 del d.p.r. 633 del 1972 limitando così l'esenzione di cui usufruisce soltanto all'iva e per l'attività strettamente di promozione ed insegnamento di discipline svolto nell'ambito di quelle seguite dalla Federazione Italiana Nuoto”*, ha confermato la sentenza di primo grado e ha condannato l'Ufficio alla rifusione delle spese del giudizio.

ENTI NON COMMERCIALI

Cessione dei diritti sulle prestazioni degli atleti: aspetti fiscali di Guido Martinelli

L'approssimarsi della stagione estiva apre anche il momento delle trattative, tra le associazioni e società sportive dilettantistiche, per il **trasferimento degli atleti**, ossia la cessione, a titolo temporaneo (prestito) o definitivo dei diritti sulle loro prestazioni.

Proviamo ad inquadrare la fattispecie sotto il profilo della **disciplina fiscale** dei **corrispettivi** legati a questi accordi.

L'articolo 4 L. 398/1991 prevede che: *“le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate dalle associazioni sportive di cui alla presente legge sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 9%”*. Non vi è dubbio che tale norma sia applicabile anche alle **società sportive dilettantistiche**, sia lucrative che non.

Ciò comporta che, **ai fini Iva**, il trasferimento dei diritti di un atleta, dietro corrispettivo, dovrà sempre essere assoggettato ad Iva non potendosi, per espressa previsione legislativa, applicare la disposizione di cui all'**articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972** e successive modificazioni.

Si pone il dubbio se tale norma possa considerarsi “superabile” in applicazione, ai fini dei redditi, del disposto di cui all'**articolo 148 Tuir**.

Ai sensi dell'**articolo 148, comma 3, Tuir**, le attività rese, verso corrispettivo, dalle **associazioni e società sportive dilettantistiche** senza fini di lucro *“in diretta attuazione degli scopi istituzionali”* **non si considerano commerciali** se effettuate da detti enti, fra l'altro, *“nei confronti (...) di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale”*.

In sostanza, ai sensi dell'**articolo 148, comma 3, Tuir**, la **decommercializzazione** agli effetti dell'Ires opera, nel presupposto che trattasi di attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali, qualora la stessa sia **resa**, fra l'altro, **in favore di altri enti** che facciano parte della medesima organizzazione locale o nazionale. L'**appartenenza** ad un'unica organizzazione locale o nazionale, ai sensi di tale disposizione, si **realizza mediante l'affiliazione alla medesima Federazione Sportiva** o disciplina sportiva associata di entrambe le parti oggetto dell'accordo.

Essendo l'attività didattica espressamente prevista come oggetto sociale dei sodalizi sportivi dilettantistici di cui all'**articolo 90, comma 18, L. 289/2002**, si ritiene che **la formazione degli atleti** (e, quindi, l'eventuale cessione a terzi dei loro diritti) sicuramente **possa rientrare tra le attività conformi agli scopi istituzionali**. Ovviamente sul presupposto che sia la cedente che la cessionaria abbiano uniformato i loro statuti alla previsione di cui all'**articolo 148, comma 8, Tuir**.

Al ricorrere di tale condizione, **la cessione** verso corrispettivo del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta **può considerarsi rientrante nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali** ai sensi dell'**articolo 148, comma 3, Tuir** sempreché l'atleta abbia svolto nell'ambito dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa cedente un'effettiva attività volta ad apprendere e migliorare la

pratica sportiva dilettantistica. **Ma**, comunque, tale attività **resterà soggetta ad Iva** in analogia alla fattispecie di cui all'**articolo 143, comma 3, lett. b) Tuir**.

Si precisa, inoltre, che nel caso in cui l'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro **ceda il diritto alla prestazione** sportiva dell'atleta in favore di un ente sportivo **professionistico** o a carattere **lucrativo** che **non abbia lo statuto adeguato**, tale cessione **non** potrà rientrare nell'ambito dell'agevolazione di cui all'**articolo 148, comma 3, Tuir** e dovrà, quindi, essere assoggettata ad imposizione.

Nel caso in cui la cessione del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta rientri nell'ambito **impositivo** per l'associazione o la società sportiva dilettantistica non lucrativa, qualora la stessa abbia optato per il regime di cui alla **L. 398/1991**, le **plusvalenze** derivanti dalla cessione di beni patrimoniali, tra cui sono ricomprese quelle relative alle cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti, **sono da assoggettare a tassazione in aggiunta al reddito forfetariamente determinato**.

Resta fermo, comunque, che ai sensi dell'**articolo 3 L. 398/1991** il **premio di addestramento e formazione tecnica** di cui all'**articolo 6 L. 91/1981**, percepito dalle associazioni e dalle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per il regime di cui alla citata **L. 398/1991**, **non concorre alla determinazione del reddito** di tali enti.

LAVORO E PREVIDENZA

Qualche altra considerazione sul lavoro sportivo dilettantistico

di Guido Martinelli

Nell'attesa che il Consiglio Nazionale del **Coni** si esprima in merito alla individuazione delle **mansioni sportive** il cui esercizio costituisce **collaborazione coordinata e continuativa**, sia nei confronti delle **società lucrative** che **non**, ai sensi di quanto indicato dall'**articolo 1, comma 358, L. 205/2017** (lo dovrebbe fare nel consiglio nazionale già convocato per **luglio**), il dibattito si è focalizzato sugli **adempimenti** conseguenti a detto inquadramento (**comunicazione al centro per l'impiego, cedolino paga e iscrizione nel libro unico del lavoro**), trascurando altri aspetti, a mio avviso altrettanto gravidi di conseguenze per il mondo dello sport.

L'analisi dimostra l'estrema **difficoltà** a disciplinare, secondo le regole dell'ermeneutica del diritto del lavoro, una **realtà complessa** come quella **sportiva**.

In via preliminare credo si debba analizzare se il combinato disposto di cui al citato **comma 358** e al successivo **359** costituisca o meno una sorta di "**presunzione**" per l'inquadramento di queste forme di collaborazione quali "**co.co.co.**". La risposta, purtroppo, appare negativa. Deve essere qui ricordato il **noto principio di indisponibilità della prestazione di lavoro subordinato** – affermato dalla **Corte costituzionale** in due note pronunce degli anni '90 e più recentemente ribadito dal giudice delle leggi (**Corte Costituzionale n. 77 del 13.05.2015**) – alla cui stregua **non è comunque consentito al legislatore "negare la qualificazione giuridica di rapporti di lavoro subordinato a rapporti che oggettivamente abbiano tale natura, ove da ciò derivi l'inapplicabilità delle norme inderogabili previste dall'ordinamento per dare attuazione ai principi, alle garanzie e ai diritti dettati dalla Costituzione a tutela del lavoro subordinato"**, come ad esempio l'**articolo 36 Cost.** in tema di **equa retribuzione**.

Questo comporta l'opportunità di rivalutare, anche ai fini **sportivi**, l'istituto della **certificazione dei contratti di collaborazione coordinata e continuativa** di carattere sportivo (**articolo 2, comma 3, D.Lgs. 81/2015**: «*le parti possono richiedere alle commissioni di cui all'articolo 76 del decreto legislativo 10 settembre 2003 n. 276 la certificazione dell'assenza dei requisiti di cui al comma 1*»)

Come giustamente rilevato dai Proff. Zoli e Martelloni in un contributo che sarà pubblicato nel numero di giugno della rivista "**Associazioni e sport**", **trova applicazione** ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, istaurati sia con società lucrative che non, la **L. 81/2017** recante misure per la tutela del lavoro autonomo non imprenditoriale (il **c.d. Jobs act del lavoro autonomo**).

In particolare, **rilevano** le seguenti previsioni:

- **articolo 3, comma 1, L. 81/2017** (*"Si considerano abusive e prive di effetto le clausole che attribuiscono al committente la facoltà di **modificare unilateralmente le condizioni del contratto** o, nel caso di contratto avente ad oggetto una prestazione continuativa, di **recedere da esso senza congruo preavviso** nonché le clausole mediante le quali le parti concordano termini di pagamento superiori a sessanta giorni dalla data del ricevimento da parte del committente della fattura o della richiesta di pagamento"*);
- **articolo 8, comma 4, L. 81/2017** in materia di **congedi parentali** e, altresì, gli **articoli 13 e 14** in materia di, **malattia, infortunio, gravidanza** (articolo 14: *"La gravidanza, la malattia e l'infortunio dei lavoratori autonomi che prestano la loro attività in via continuativa*

*per il committente **non comportano l'estinzione del rapporto di lavoro**, la cui esecuzione, su richiesta del lavoratore, rimane **sospesa**, senza diritto al corrispettivo, per un **periodo non superiore a centocinquanta giorni per anno solare**, fatto salvo il venir meno dell'interesse del committente...").*

Si pongono a questo punto una serie di **ulteriori interrogativi**. Come dovranno essere inquadrati le **collaborazioni occasionali poste in essere dalle società sportive lucrative**? Rientreranno anch'esse nel novero di quelle ritenute **collaborazioni coordinate e continuative** di cui all'**articolo 50 Tuir** o potranno essere disciplinate dall'**articolo 67, comma 1, lett. I), Tuir** godendo, pertanto, della **non rilevanza ai fini contributivi** fino a cinquemila euro di corrispettivo?

Il **pagamento dei premi gara**, che per le non lucrative sono equiparati ai compensi e, pertanto, presumibilmente qualificabili *ex lege* quali co.co.co., **per le lucrative potranno rientrare tra quelli previsti dall'articolo 30 D.P.R. 600/1973 con applicazione di ritenuta a titolo di imposta?**

Va infine evidenziato come tutta la disciplina sulle prestazioni sportive di cui alla **Legge di Bilancio 2018** fa riferimento esclusivamente alle **associazioni e società sportive dilettantistiche**, lucrative e non. Qui si pone il problema dell'inquadramento delle medesime prestazioni sportive in favore del **Coni**, delle **Federazioni, discipline sportive associate ed enti di promozione sportiva**, sia a livello centrale che territoriale. E, in aggiunta, dubbi sorgono con riferimento all'**applicabilità della disciplina delle non lucrative** o meno.

Viene in soccorso, come possibile soluzione, la norma che prevede che: "**Alle federazioni sportive nazionali, alle discipline associate ed agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni si applica quanto previsto dall'articolo 67, comma 1, lettera m), secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e dall'articolo 61, comma 3, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni**". (**articolo 35, comma 6, D.L. 207/2008, convertito dalla L. 14/2009**).

Si ritiene, pertanto, in via interpretativa, che **la disciplina indicata per le collaborazioni sportive** in favore delle non lucrative, **sia applicabile anche nei confronti di Coni, Federazioni ed enti di promozione.**

ENTI NON COMMERCIALI

Qualche altra considerazione sul lavoro sportivo dilettantistico

di Guido Martinelli

La **Corte di Cassazione**, nel mese di maggio, ha pubblicato due importanti sentenze aventi ad oggetto le **associazioni sportive dilettantistiche**.

La prima è una ordinanza della sesta sezione (**ordinanza n. 12352 del 18.05.2018**) emanata a fronte della impugnazione, da parte della Agenzia delle entrate, di una decisione della CTR della Lombardia (**n. 5743/30/16 del 08.11.2016**).

Il ricorso denuncia violazione degli **articoli 67 e 69 D.P.R. 917/1986** per avere il giudice d'appello riconosciuto il **trattamento agevolato dei compensi erogati dall'associazione ai propri istruttori** nonostante costoro operassero nell'ambito di una **attività sostanzialmente commerciale**.

La Corte di legittimità ha ritenuto il ricorso fondato: *“a norma degli artt. 67 e 69 Tuir beneficiano del **regime di parziale non imponibilità i compensi** che l'associazione eroga agli istruttori **nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica** e non anche quelli erogati nell'ambito di una attività **sostanzialmente commerciale** essendo **insufficiente ai fini del trattamento agevolato il mero riconoscimento da parte del Coni della qualifica sportiva dilettantistica dell'associazione erogante**”.*

Tale decisione sembra **disconoscere** il processo, iniziato con una serie di decisioni di merito e di documenti di prassi amministrativa (vedi, tra gli ultimi, la **circolare INL 1/2016**) e culminato nel dettato legislativo di cui al combinato disposto dai **commi 358 e 359 dell'articolo 1 L. 205/2017**, secondo il quale il compenso sportivo, di cui agli **articoli 67 e 69 Tuir**, configurando la fattispecie della **collaborazione coordinata e continuativa**, viene considerato compatibile anche con una prestazione avente causa in un rapporto di lavoro.

Appare, pertanto, ancora più **urgente che il Coni**, nel rispetto di quanto previsto dal citato **comma 358**, **individuare quanto prima quali siano le prestazioni sportive** che, qualificate come collaborazioni coordinate e continuative, **consentano alle associazioni e società sportive non lucrative di erogare i compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

La seconda decisione (**Corte di Cassazione, sentenza n. 11050 del 09.05.2018**) ha per oggetto un ricorso di una **associazione sportiva** avverso una decisione della CTR Lombardia, confermativa della sentenza di primo grado, che aveva condannato il contribuente al pagamento di **imposte non versate Irap e Ires**.

La tesi della associazione appare suggestiva: in presenza di **eventuale disconoscimento** delle agevolazioni di cui **all'articolo 148 Tuir**, occorrerà comunque fare riferimento all'**articolo 143 Tuir** laddove viene previsto che: *“**non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 cod. civ. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione**”.*

In altre parole, la difesa del contribuente ha fondato il ricorso sostenendo **che tra l'articolo 143 Tuir e l'articolo 148 Tuir sussiste un rapporto di genere e specie**.

Pertanto, **pur non potendosi applicare l'articolo 148**, alla luce dei rilievi emersi in sede di accertamento, stante i risultati di esercizio, sarebbe comunque applicabile l'**articolo 143 Tuir** e, pertanto, la parte ha richiesto l'annullamento dell'accertamento (*"evidenzia quindi che il giudice di appello ha ingiustificatamente ed immotivatamente ritenuta preclusa l'applicabilità del regime ex articolo 143 comma 1 Tuir pur a fronte di attività istituzionale di palestra non riconducibile all'articolo 2195 c.c. e in mancanza di specifica organizzazione di impresa"*).

Viene ritenuto, infatti, che il regime di cui all'**articolo 143, comma 1, Tuir** riconosca indistintamente, a tutti gli enti non commerciali, ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, una franchigia fiscale minima; infatti, ad avviso di detta difesa, nel caso di specie *"non sarebbero riconoscibili solamente i maggiori benefici discendenti dall'articolo 148 cit. per mancata osservanza delle relative condizioni"*.

La **Corte** fa un attento e approfondito esame della disciplina applicabile al caso di specie. Preliminarmente **nega l'applicabilità dell'articolo 143 Tuir**, confermando la decisione di merito in quanto, ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 73, commi 4 e 5, Tuir** la natura di ente non commerciale deve essere analizzata anche alla luce della **effettiva attività esercitata** (*"è dunque dirimente per l'individuazione della disciplina applicabile, la qualificazione della commercialità dell'attività svolta per la quale va fatto riferimento all'articolo 55 Tuir"*)

Ma approfondisce anche un ulteriore aspetto. Infatti ritiene che l'**ordinaria attività dell'ente associativo**, qualificabile quale ente non commerciale, debba trovare disciplina nel primo comma dell'**articolo 148 Tuir**, in conformità del quale **le finalità associative devono essere finanziate con le "quote o contributi associativi"**. Pertanto questa appare essere: *"l'attività interna, ossia quella volta verso gli associati, ferma la generale caratteristica di non commercialità dell'ente / associazione"*.

I corrispettivi specifici di cui all'**articolo 148, comma 3, Tuir**, pertanto, dovranno essere **solo quelli relativi alle "maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto"** Di conseguenza, prosegue il pronunciamento della Suprema Corte: *"giòva sottolineare che la disposizione non può che prendere in considerazione attività che siano ulteriori (e diverse) da quelle tipiche e conformi alle finalità istituzionali in sé già strutturalmente sottratte al regime impositivo in forza del comma 1"*.

Tale affermazione credo debba fare riflettere le numerose **associazioni sportive** la cui attività esclusiva sia l'**organizzazione di corsi sportivi** dietro pagamento di un **corrispettivo specifico**.

ENTI NON COMMERCIALI

Che fine faranno i comitati organizzatori di eventi?

di Guido Martinelli

Fra le figure “tipizzate” di **enti del terzo settore** indicate all’articolo 4, comma 1, D.Lgs. 117/2017 (c.d. **codice del terzo settore**) non compare una fattispecie disciplinata dal primo libro del codice civile, agli articoli 39 e ss.: stiamo parlando dei **comitati organizzatori di eventi** (quali manifestazioni sportive, feste patronali, ecc).

Infatti, in linea meramente teorica, i comitati organizzatori di eventi potrebbero rientrare nella **categoria residuale** rappresentata degli “*gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*”; tuttavia appare **inverosimile** che il legislatore abbia voluto inserire in una definizione così **generica** una fattispecie tipizzata dal **codice civile**.

Pertanto non si comprende appieno la **scelta** operata, probabilmente legata alla circostanza che il **comitato**, istituzionalmente, svolge una attività ben individuata che potrebbe non essere stata ritenuta “**di interesse generale**”.

Ritenuto, quindi, che **i comitati**, come tali, **non potranno diventare soggetti del terzo settore**, assisteremo alla **perdita** conseguente di molte delle **agevolazioni fiscali** fino ad oggi godute. Ad esempio, ammesso che già oggi ne detenessero il **diritto** (la prassi amministrativa lo negava) con l’entrata in vigore del **Runts** (e conseguente applicazione del titolo X del codice del terzo settore) **i comitati perderanno la possibilità di beneficiare delle agevolazioni di cui alla L. 398/1991**.

Sotto il profilo normativo, **non esiste una definizione di comitato**: l’articolo 39 cod. civ. si limita a prevederne, sia pure a titolo di esempio, alcune delle principali ipotesi, quali **i comitati di soccorso e di beneficenza**, quelli **promotori di opere pubbliche, monumenti, esposizioni, mostre, festeggiamenti**.

La **dottrina** definisce, invece, il **comitato** un’**organizzazione volontaria di persone** che perseguono uno **scopo altruistico** di rilevanza sociale, mediante la **raccolta pubblica di fondi**.

Gli **elementi identificativi** di tale figura si ricavano essenzialmente nella normativa dettata dal codice civile (**articoli da 39 a 42 cod. civ.**) e dalla legislazione speciale (**articolo 2 L. 6972/1980**), elementi che si riferiscono, in particolare, alla **compagine a base volontaria, numericamente ristretta, alla struttura chiusa** e alla **durata tendenzialmente transitoria**. **Elementi di distinzione** sono: la **denominazione**, la **durata**, la **pubblica sottoscrizione**, lo **scopo** e la **struttura chiusa** del rapporto. Quest’ultimo è il vero elemento qualificante che contraddistingue il **comitato** dall’**associazione**, in cui, al contrario, la **struttura aperta** consente il ricambio continuo dei membri partecipanti attraverso adesioni successive.

I soggetti che **danno origine al comitato** vengono denominati **promotori**, in quanto promuovono le **sottoscrizioni** e la **raccolta di fondi** per il perseguimento dello scopo prefissato. Possono essere **persone fisiche** ma anche **persone giuridiche** o **enti di fatto**.

Nello specifico, il comitato organizzatore di eventi nasce per curare e gestire l'**organizzazione della manifestazione** cui è preposto, raccogliendo i **fondi** necessari per conseguirne lo scopo.

Il comitato si prefigge, altresì, la realizzazione di **manifestazioni collaterali**, sportive, culturali o di spettacolo o di quant'altro sia ritenuto utile per la **migliore realizzazione** della manifestazione stessa.

La sua **durata è limitata** al compimento di tutte le operazioni contabili conclusive della manifestazione e si intende **automaticamente sciolto** con l'**approvazione del bilancio**. Potrà **sciogliersi anticipatamente** in caso di **impossibilità di raggiungere lo scopo** sociale mentre, previa delibera, potrà essere **prorogato** per l'organizzazione di **manifestazioni analoghe** negli **anni successivi**.

Elemento essenziale del comitato è, inoltre, l'**assenza dello scopo di lucro**: al termine della manifestazione, infatti, i componenti del Comitato, nella loro ulteriore qualità di organizzatori della stessa, dovranno redigere un **rendiconto dei costi e dei ricavi** derivanti dalla manifestazione stessa, mentre l'eventuale **eccedenza** dovrà essere devoluta necessariamente a **fini altruistici**.

Va detto che, sotto il profilo **della responsabilità, questa è illimitata e solidale** per tutti i componenti del comitato, indipendentemente dall'attività effettivamente esercitata.

L'attività del **comitato**, pertanto, rimarrà disciplinata esclusivamente dalle scarse norme previste dal **codice civile** e dalla disciplina prevista dal **Tuir** per gli **enti non commerciali**, salvo la **perdita del requisito di ente non commerciale** ai sensi dell'**articolo 149 Tuir** (eventualità, questa, tutt'altro che remota).

Se a questo aggiungiamo il profilo della **responsabilità, non si vede un futuro importante per l'istituto del comitato**.

ENTI NON COMMERCIALI

Gli statuti degli enti del terzo settore

di **Guido Martinelli**

L'articolo 101, comma 2, D.Lgs. 117/2017 recante il **codice del terzo settore** (di seguito c.t.s.) prevede che per le **Onlus, organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e imprese sociali** iscritte ai registri istituiti ai sensi delle discipline esistenti alla data di entrata in vigore del c.t.s., potranno continuare ad applicarsi, ai fini e per gli effetti derivanti dalla iscrizione, le **norme previgenti** purché si adeguino alle nuove disposizioni "**entro diciotto mesi**" dalla entrata in vigore del c.t.s..

Entro il medesimo termine: "*esse possono **modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria***".

Questo significa che le **associazioni di promozione sociale, le organizzazioni di volontariato, le Onlus e le imprese sociali** attualmente operanti sono tenute ad effettuare le **modifiche al proprio statuto** per adeguarlo alle nuove prescrizioni al più tardi **entro il 3 febbraio 2019**.

Con l'aggravante che le **Onlus** dovranno decidere "**cosa voler diventare**" in quanto, come è noto, con l'entrata in vigore del **Registro Unico nazionale del terzo settore** troverà applicazione l'**articolo 102, comma 2, lett. a) c.t.s.** che abroga l'intera disciplina di tali enti portata dal **D.Lgs. 460/1997**.

Pertanto le **Onlus** dovranno scegliere se **rimanere nel terzo settore** e, in tal caso, decidere in **quale sezione del registro chiedere l'iscrizione**.

Queste **scadenze** appaiono ormai **imminenti (tra il prossimo periodo feriale e i termini per la convocazione delle assemblee si ritiene non ci sia ancora molto tempo per procrastinare ancora l'attuazione di quanto sopra esposto)** ma il quadro di riferimento continua ad essere molto **nebuloso**.

Infatti **scade il prossimo 3 agosto 2018** l'anno di tempo concesso dalla legge delega (la **L. 106/2016**) per la correzione delle disposizioni contenute nel **D.Lgs. 117/2017** che introduce il nuovo **codice del terzo settore** (così come scade il prossimo **19 luglio 2018** il termine per apportare correzioni al correlato **D.Lgs. 112/2017** contenente la disciplina dell'**impresa sociale**).

La **bozza di decreto correttivo**, approvata in prima lettura dal Consiglio dei Ministri, pende adesso in Parlamento per raccogliere i previsti pareri consultivi delle commissioni parlamentari e della conferenza Stato – Regioni.

Alla fine dovrà tornare al Governo per poi essere pubblicata in **Gazzetta Ufficiale** entro i termini sopra indicati.

Se anche ciò accadesse questo cadrà, comunque, in pieno **periodo feriale**. Rimarrebbero a quel punto tre o quattro mesi al massimo per **recepire, studiare e applicare i contenuti delle novelle legislative**, discuterle nelle associazioni, **convocare le assemblee e approvarle**.

Ma non c'è solo questo aspetto. Infatti ove gli enti interessati intendessero svolgere **attività diverse** rispetto a quelle di **interesse generale** previste dal codice,

queste dovranno essere “**secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, da adottarsi ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sentita la Cabina di regia di cui all’articolo 97, tenendo conto dell’insieme delle **risorse**, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all’insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale” (articolo 6, comma 1, c.t.s.).

Il **Decreto interministeriale** in questione **non è stato ancora emanato** e, pertanto, l’associazione che andasse a regolamentare le attività diverse da quelle di **interesse generale** in maniera non conforme rispetto a quanto indicato in tale Decreto si troverebbe a dover **modificare nuovamente lo statuto**.

Ne deriverà, pertanto, che chi non rispettasse comunque il termine indicato, perderà i diritti quesiti, tornando ad essere una **semplice associazione** disciplinata dagli **articoli 14 e ss cod. civ.** ma potrà comunque, in seguito, adeguandosi alla disciplina del codice e richiedere comunque l’iscrizione al **Runts**.

Appare ovvio che, in questo quadro di riferimento, decisiva potrebbe essere l’analisi della **convenienza fiscale a rimanere / entrare nel terzo settore** o tornare ad essere, sotto il profilo fiscale, un mero **ente non commerciale**.

La **bozza di decreto correttivo** incide in maniera importante sul contenuto della norma chiave sotto questo profilo, che è l’**articolo 79 c.t.s.**. L’incertezza attualmente esistente sul punto contribuisce perciò a generare **confusione**.

Così come quando dovessero entrare definitivamente a regime le novelle legislative si porrà il problema: le **associazioni** che non potranno più giovare dell’**articolo 148, comma 3, Tuir**, sia che siano rimaste fuori dal terzo settore sia che abbiano deciso di entrarci non come associazioni di promozione sociale, ai fini **Iva** potranno continuare ad applicare l’**articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972** che, invece, non ha avuto alcuna modifica? **I corrispettivi specifici versati dagli associati potranno diventare “commerciali” ai fini delle imposte dirette e restare “istituzionali” ai fini Iva?** Un chiarimento appare obbligatorio.

ENTI NON COMMERCIALI

Quale destino per le SSD senza scopo di lucro?

di Guido Martinelli

L'ultima Giunta del Coni ha comunicato che il Consiglio Nazionale, già convocato per il prossimo 10 luglio, avrà il compito di valutare ed approvare molte **delibere** tra le quali quella che dovrebbe dare il via libera al **riconoscimento ai fini sportivi**, da parte del Coni, delle **nuove società dilettantistiche lucrative** introdotte nel nostro ordinamento dalla **L. 205/2017**.

Si ricorda che questo appare essere solo il **primo passo** verso la definitiva operatività di tali nuove società. Sarà infatti necessario, poi, affidarsi ad una **Federazione sportiva nazionale, disciplina sportiva associata, ente di promozione** che abbia nel frattempo provveduto a modificare le proprie carte statutarie onde consentire l'affiliazione di detti nuovi enti.

Ciò premesso, **quale destino avranno le “vecchie” società di capitali dilettantistiche** non lucrative nel frattempo esistenti e, comunque, **varrà ancora la pena costituirne di nuove?**

Per poter affrontare il problema partiamo dall'analisi di una recente **sentenza (sentenza n. 2050 del 30.04.2018)** della **CTR Lombardia** che ha accolto l'appello della Agenzia delle entrate nei confronti di un contribuente, società a responsabilità limitata sportiva dilettantistica senza scopo di lucro che aveva visto, invece, accolte le sue ragioni dalla CTP Milano.

Le motivazioni dell'Ufficio partono da un **“ravvisato esercizio di attività di natura esclusivamente commerciale e lucrativa”** basata essenzialmente (ma non solo) sulla **“cessione parziale effettuata dai tre familiari e soci amministratori delle loro quote ad un nuovo socio e l'omessa convocazione dell'organo assembleare per deliberare la materia”** ravvisandosi così: **“un esclusivo carattere commerciale ovvero mirato ad uno scopo di lucro”**.

Il Giudicante di secondo grado accoglie l'appello della Agenzia evidenziando, tra l'altro, che la società aveva: **“operato in maniera complessiva con iniziative tipiche di una impresa che gestisce impianti sportivi, astenendosi invece dall'aver ad un tempo attuato attività di carattere promozionale per lo sviluppo e la diffusione dell'attività sportiva dilettantistica”**.

Emerge chiaramente che l'Agenzia, in sede di accertamento, non ha valutato che **la SSD non lucrativa**, come testualmente indicato dall'**articolo 90, comma 17, L. 289/2002**, è a tutti gli effetti una **impresa** disciplinata dal quinto libro del codice civile, come tale soggetta alla disciplina di cui all'**articolo 2247 cod. civ.**.

Infatti, tale società non configura un **“ente senza scopo di lucro”** come spesso erroneamente definito, quanto un **ente lucrativo** che persegue l'obiettivo del **lucro oggettivo ma rinuncia a quello soggettivo** (ossia alla distribuzione di questo ai soci).

Pertanto, in tal caso, si dovrebbe più correttamente affermare che **trattasi di enti che prevedono il divieto di distribuzione di utili**.

Quindi, mentre nelle **associazioni** dovrà prevalere la **vita associativa**, il **“minimo comune denominatore”** che affratella gli associati, la c.d. *affectio societatis*, le **SSD non**

lucrative si caratterizzano (o dovrebbero caratterizzarsi) dalla **finalità imprenditoriale con l'obiettivo del reinvestimento dell'utile prodotto** (il riferimento è alla impresa sociale della riforma del terzo settore).

A questo quadro di riferimento si unirà, presto, **la nuova società** di capitali sportiva dilettantistica **lucrativa**.

Questa **dovrà essere iscritta al Registro Coni, affiliata ad una Federazione, disciplina sportiva associata o ente di promozione sportiva, svolgere effettiva attività sportiva e provvedere al tesseramento dei propri praticanti sportivi**.

Ricordo, infatti, che il regolamento di funzionamento del registro (**deliberazione CN Coni n. 1574 del 18.07.2017**) prevede, al suo **articolo 6**, tra le **cause di cancellazione dal registro**, alla lettera b), la **perdita di uno dei requisiti** di cui al precedente **articolo 3**. Tra questi, al comma 1, lett. e): **“svolgano comprovata attività sportiva e didattica nell'ambito istituzionale dell'organismo sportivo di appartenenza”**.

Questo ci consente ora di trarre alcune considerazioni conclusive.

Le srl sportive dilettantistiche, sia lucrative che non, dovranno avere, sotto il profilo sportivo le medesime caratteristiche.

Di conseguenza **l'unica vera differenza** si avrà sotto il profilo civilistico legato alla **previsione statutaria di divieto, o meno, di distribuzione di utili tra gli associati**.

Ma **la non lucrativa**, godendo di maggiori agevolazioni, **sarà tenuta a dimostrare**, in un ipotetico giudizio, **tale sua caratteristica**.

Come riuscire a dimostrare tale natura, prescindendo dal mero tenore letterale dello statuto, che potrebbe non essere ritenuto sufficiente, **appare la scommessa sul futuro della non lucrativa**.

D'altro canto questa ha ragione d'essere solo se sfrutta integralmente le **agevolazioni fiscali** possedute, sia ai fini dei **redditi (articolo 148 Tuir)** che **Iva**. Ciò perché, altrimenti, diventerebbe, in caso di svolgimento di **attività commerciale, fiscalmente più onerosa della lucrativa**.