

ENTI NON COMMERCIALI

Modello Redditi Enc 2018: debutta il nuovo regime dei dividendi

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

La dichiarazione dei redditi degli enti non commerciali, **modello Redditi ENC 2018** è stata approvata con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2018.

Tra le diverse novità spicca, nel quadro RL, la **modifica della percentuale di imponibilità dei dividendi**, che è passata dal 77,74% **al 100%** con riferimento alle somme percepite formate con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

In sostanza, quindi, gli utili percepiti dagli enti non commerciali risultano ora **tassati interamente**, senza usufruire più, come in passato, di alcuna esclusione.

La novità è stata definita dall'**articolo 1, comma 2, D.M. 26 maggio 2017**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'11 luglio 2017.

Il provvedimento è stato emanato in attuazione del disposto della **legge di Stabilità 2016** che ha imposto la **rideterminazione delle percentuali** a seguito della **riduzione dell'aliquota Ires** dal 27,5% al 24% a decorrere dal 1° gennaio 2017, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Per gli enti non commerciali, però, qualcosa non torna e l'incremento di prelievo sembra giustificato più da **ragioni di gettito** che di equità fiscale.

Tralasciando, infatti, la circostanza che gli enti non commerciali sono soggetti Ires – e quindi in pratica il dividendo percepito sconta due volte la stessa imposta – l'adeguamento di quest'anno sembra tradursi in una vera e propria **stangata** senza significative giustificazioni economiche e fiscali. L'obiezione nasce considerando l'evoluzione normativa che, nel tempo, ha riguardato il **regime di tassazione dei dividendi degli enti non commerciali**.

L'ultima variazione, in ordine di tempo, era stata apportata, con effetto retroattivo, dall'**articolo 1, comma 655, L. 190/2014 (legge di Stabilità 2015)**, che aveva modificato la lett. q) del comma 1 dell'**articolo 4 D.Lgs. 344/2003**.

Grazie a questa modifica, la parte **imponibile dei dividendi percepiti** dagli enti non commerciali era passata dal 5 al **77,74%**. In tale occasione, l'aumento era stato giustificato con la necessità di **equiparare il prelievo sui dividendi percepiti dagli enti non commerciali a quello relativo alle persone fisiche**. In ogni caso, per compensare la retroattività della disposizione (provvedimento di fine 2014 che modificava il sistema di tassazione degli utili messi in distribuzione dal 1° gennaio dello stesso anno) era stata prevista l'introduzione di un **credito d'imposta** pari alla maggiore Ires dovuta, da utilizzarsi in compensazione in tre anni.

A temperamento dell'ultimo aumento, invece, **non è stato posto alcun credito d'imposta** e gli enti non commerciali possessori di partecipazioni da cui derivano utili (si pensi, ad esempio, al portafoglio azionario delle **fondazioni bancarie** o a tutti quegli enti che vedono nel ricorso al capitale di rischio una forma di finanziamento per la propria attività istituzionale) sono, di fatto, chiamati a fornire una buona quota di **gettito all'Erario**.

Dovrebbe fare riflettere come, nel corso dei 13 anni di vita della disposizione, il **criterio di tassazione** degli utili percepiti dagli enti non commerciali si sia sostanzialmente **capovolto** (da quasi zero a cento). La norma di riferimento, modificata nel corso del tempo, è ancora quella “transitoria” di cui all’**articolo 4, comma 1, lettera q) D.Lgs. 344/2003** che, in attesa dell’inclusione degli enti non commerciali tra i soggetti passivi dell’imposta sul reddito (la mai realizzata Ires che avrebbe dovuto sostituire l’Irpef), prevedeva inizialmente una **tassazione dei proventi al 5%**.

La previsione è passata indenne – ed immutata, senza necessità di adeguamento – attraverso il **cambio di aliquota Ires** (dal 33 al 27,5%) avvenuto dal 2008.

Come visto, poi, un intervento specifico è stato effettuato nel **2015**, innalzando la **quota imponibile al 77,74%** per tutti i **dividendi** percepiti dagli enti non commerciali, senza distinguere se il provento fosse stato conseguito all’interno dell’attività istituzionale o in quella non istituzionale.

La modifica normativa aveva infatti rimosso la precisazione che riteneva il regime di tassazione applicabile ai dividendi percepiti “**anche nell’esercizio di impresa**”. Il che aveva fatto sperare che tali proventi risultassero **esenti dal prelievo**.

Le illusioni erano però cadute quando l’Agenzia delle Entrate nella **circolare 6/E/2015** aveva espressamente chiarito che la soppressione dell’inciso “**anche nell’esercizio di impresa**” non aveva inteso determinare differenti regole di tassazione degli utili.

Nessun alleggerimento del carico fiscale per gli enti, quindi.

La sostanziale, e definitiva, “stretta” nel regime di tassazione, anche per quanto riguarda i dividendi percepiti nell’ambito dell’**attività di impresa** svolta dall’ente non commerciale, risulta quest’anno confermata anche dal fatto che nelle istruzioni alla compilazione del **quadro RF** del modello Redditi 2018, in relazione al rigo RF47 è consentita l’effettuazione della **variazione in diminuzione**, nella misura pari al 22,26% solo degli utili prodotti fino all’esercizio in corso al **31 dicembre 2016**.

ENTI NON COMMERCIALI

Le collaborazioni sportive in attesa della delibera CONI

di Guido Martinelli

La previsione, contenuta all'**articolo 1, comma 358, L. 205/2017**, di inquadramento quale **collaborazione coordinata e continuativa** delle collaborazioni rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e **società sportive dilettantistiche** affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I. "*come individuati e disciplinati dall'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289*" nonché delle **società sportive dilettantistiche lucrative**, continua a far **discutere**, per i suoi profili operativi, i professionisti e i dirigenti sportivi tenuti ad applicarla.

Diventa necessario individuare quali siano le **prestazioni** ricomprese in detta **definizione**. Ossia se la qualifica si deve limitare "*ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro **esclusivamente personali, continuative** e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimenti ai tempi e luoghi di lavoro*" (**articolo 2, comma 1, D.Lgs. 81/2015**) il cui secondo comma appare espressamente richiamato nella definizione contenuta nella legge di Bilancio o, invece, se detta definizione racchiuda, comunque, tutte le prestazioni per le quali, per le non lucrative, abbiamo fino ad oggi applicato la disciplina di cui all'**articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir** (i c.d. **compensi sportivi**) e, per le lucrative, anche le eventuali **attività "occasional"**.

Va immediatamente evidenziato come, seguendo l'indirizzo avviato dall'**Ispettorato Nazionale del Lavoro** con la sua **circolare 1/16** ("*... la volontà del legislatore... è stata certamente quella di riservare ai rapporti di collaborazione sportivo – dilettantistici **una normativa speciale** volta a favorire e ad agevolare la pratica dello sport dilettantistico rimarcando la specificità di tale settore che **contempla anche un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generale che regola i rapporti di lavoro***"), l'approccio al tema deve essere legato alla **specificità** del fenomeno sportivo.

Partiamo dall'analisi della disciplina sui **compensi sportivi** prevista dal testo unico delle imposte sui redditi. Questa prevede, per quanto di nostro interesse, due fattispecie distinte, "*l'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*" e i "*rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale*". Con particolare riferimento a questa seconda figura, **ove il riferimento alle collaborazioni coordinate e continuative fosse tipizzato avremmo che le "amministrativo – gestionali" occasionali non potrebbero godere dei compensi sportivi**.

D'altro canto un uso "atecnico" del termine lo troviamo anche nella disciplina delle **attività sportive professionistiche**. Infatti l'**articolo 3, comma 2, L. 91/1981** prevede, ad esempio, che le prestazioni a titolo oneroso dell'**atleta professionista** costituiscano oggetto di **contratto di lavoro autonomo** anche quando, ad esempio "*l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva*". L'**articolo 15, comma 1** della stessa legge prevede che le prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo siano riconducibili, appunto, alle **collaborazioni coordinate e continuative** (sul punto vedi anche la **risoluzione AdE 79/2006**).

Ad analogo conclusione si giunge anche facendo ancora riferimento alla **circolare 1/16** della INL laddove prevede che: *“l’applicazione della norma agevolativa che riconduce tra i redditi diversi le indennità erogate ai collaboratori è consentita, solo al verificarsi delle seguenti condizioni:*

1. *che l’associazione / società sportiva dilettantistica sia regolarmente **riconosciuta dal Coni** attraverso l’iscrizione nel registro delle società sportive;*
2. *che il soggetto percettore svolga mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie **per lo svolgimento delle attività sportivo – dilettantistiche così come regolamentate dalle singole Federazioni**”*

Non vi è dubbio che il documento di prassi amministrativa si riferisca a tutta la gamma di **compensi sportivi ex articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir**. La qualificazione come **collaborazione coordinata e continuativa** prevista dal legislatore delle prestazioni **“individuate dal Coni”** non può, ad avviso di chi scrive, essere ritenuta un “di cui” di quelle **“regolamentate dalle singole Federazioni”** indicate dall’Ispettorato Nazionale del lavoro.

Ne deriva che **l’inquadramento del legislatore non poteva che riferirsi all’intero perimetro, per le non lucrative, del campo di applicazione della disciplina sui compensi sportivi** e, per le lucrative, per tutte le prestazioni non riconducibili al lavoro subordinato o all’esercizio di arti e professioni. Ciò anche, per quest’ultime, per evitare che le collaborazioni continuative possano godere della parziale decontribuzione previdenziale di cui all’**articolo 1, comma 360, legge Bilancio** e quelle occasionali no.

Assodato ciò ne derivano due rilevanti **conseguenze** operative:

1. la qualifica delle prestazioni sportive quali **collaborazioni coordinate e continuative** di tutte le prestazioni sportive decorrerà solo dalla **delibera Coni** che le **individuerà** giusto quanto previsto dal legislatore
2. da ciò deriveranno una serie di **adempimenti (comunicazione al centro per l’impiego, cedolino paga, LUL, sicurezza sul lavoro)** che il mondo sportivo non ha la forza organizzativa ed economica di rispettare da un lato e che dall’altro, vedi i premi, diventa impossibile fare.

La scommessa sarà vedere se si riuscirà a mantenere una importante qualificazione sotto il profilo lavoristico della prestazione sportiva dilettantistica senza “uccidere” di **formalità**, in alcuni casi impraticabili, il **mondo dello sport**.

ENTI NON COMMERCIALI

Le associazioni culturali: che fine faranno?

di Guido Martinelli

La prima considerazione che nasce dall'esame dei decreti delegati recanti le norme attuative della **riforma del terzo settore** è che appare venuto meno quello che sembrava essere uno dei capisaldi della riforma, ossia il ricondurre ad una **disciplina unitaria** tutto il mondo del non profit.

Infatti il **“sistema” terzo settore** non sostituisce la galassia fino ad oggi esistente di varie **realità che operano con finalità non meramente speculative** (vedi le pro loco, le sportive, i comitati organizzatori di eventi, le fondazioni, di partecipazione e non, le fondazioni bancarie, ecc.) **ma si affianca ad esse creando un regime speciale per i soggetti che scelgono, autonomamente, di parteciparvi** attraverso l'iscrizione all'istituendo **registro unico del terzo settore**, lasciando inalterata la disciplina per quei soggetti che non intendano o che per espressa previsione legislativa non possano entrare nel terzo settore.

Da qui la domanda che ci si sente fare in questi giorni dalle numerosissime **associazioni culturali** (bande musicali, cori, compagnie di teatro amatoriale) e **ricreative** (le pro loco, le associazioni “ex” sportive che, svolgendo prevalentemente se non esclusivamente attività non più riconosciute come sportive dal Coni, vedi il burraco, si trovano “espulse” dal mondo delle ASD) che operano sul territorio. **Che fine facciamo?** Ci conviene entrare nel terzo settore? Sono realtà che, fino ad oggi, in gran parte si sono amministrate facendo riferimento, per l'attività istituzionale all'**articolo 148 del Tuir** e per la parte commerciale optando per gli adempimenti di cui alla **L. 398/1991**, agevolazioni che saranno perdute a seguito della progressiva entrata in vigore del **codice del terzo settore**

Innanzitutto diciamo subito che, **per detti enti** che non sono “più sportivi” e che non sono associazioni di promozione sociale, Onlus o organizzazioni di volontariato, **la disciplina applicabile quest'anno** (e comunque fino alla definitiva entrata in vigore del nuovo registro unico del terzo settore, presumibilmente primo gennaio 2020) **sarà la medesima dell'anno scorso** in quanto le modifiche introdotte dal titolo X del **codice del terzo settore** (tra le quali, appunto, la perdita del diritto di applicare le due agevolazioni citate) alla disciplina fiscale degli enti decorreranno solo dal periodo di imposta successivo alla entrata in vigore del **registro unico del terzo settore**.

Pertanto qualsiasi ente senza scopo di lucro che non sia già iscritto ai registri delle Onlus, organizzazioni di volontariato o di promozione sociale o che abbia la veste di cooperativa sociale mantiene la sua natura giuridica precedente e non diventa (di diritto o automaticamente) ente del terzo settore. Lo diventerà solo se, sussistendone i presupposti, chiederà l'iscrizione al nuovo **registro unico del terzo settore**.

Del resto **chi rimarrà fuori dal terzo settore sarà in buona compagnia**. Infatti non potranno, invece, mai diventare **enti del terzo settore**, per espressa preclusione contenuta nel secondo comma dell'**articolo 4 D.Lgs. 117/2017** le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Godranno di una **disciplina particolare** i soggetti operanti nella **protezione civile** e i corpi volontari dei **vigili del fuoco** delle provincie autonome di Trento e Bolzano e della regione autonoma della Valle d'Aosta.

Il **codice del terzo settore**, cioè una disciplina di 103 articoli che racchiude la parte civilistica, quella fiscale, il registro unico del terzo settore e l'introduzione di una serie di nuovi organi di controllo prevede l'abrogazione della **L. 266/1991** e della **L. 383/2000**. Pertanto tutte le associazioni di volontariato e di promozione sociale dovranno necessariamente, per rimanere tali, uniformarsi alle disposizioni del nuovo decreto.

Nulla viene detto, invece, per l'**articolo 90 L. 289/2002** che, come è noto, disciplina appunto le **attività sportive dilettantistiche**.

Vengono abrogati gli articoli relativi alla disciplina delle Onlus che, così, scompariranno come entità autonome all'interno del nostro ordinamento. **Le attuali Onlus dovranno decidere se convertirsi in una delle tipologie di ente del terzo settore o se operare solo come ente senza scopo di lucro.**

Ne deriva che, una volta a regime la riforma, **le associazioni culturali** potranno diventare **associazioni di promozione sociale**, ma, in tal, caso, saranno soggette alla disciplina prevista per tale fattispecie dal **codice del terzo settore**, o **rimarranno come realtà non soggette ad alcuna disciplina speciale, rette dalla normativa del primo libro del codice civile e soggette alla disciplina generale degli enti non commerciali** prevista dal novellato testo unico delle imposte sui redditi.

Rimane un ultimo problema da esaminare. Come è noto **i cori, le bande musicali e le compagnie filodrammatiche** possono riconoscere ai propri direttori artistici e tecnici dilettanti i compensi c.d. sportivi disciplinati dall'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**. Per la parte relativa alle sportive la Legge di Bilancio 2018 li ha qualificati collaborazione coordinata e continuativa. Essendo la medesima fattispecie concreta è possibile che si debba giungere alla stessa fattispecie astratta. **E se così fosse scatterebbero per loro anche gli obblighi della comunicazione al centro per l'impiego e collegati.**

Al danno della perdita delle agevolazioni fiscali della L. 398/1991 e dell'articolo 148 Tuir anche la beffa dell'aumento degli adempimenti formali.

ENTI NON COMMERCIALI

Approvati i decreti correttivi della riforma del terzo settore

di **Guido Martinelli**

La legge delega per la riforma del terzo settore (**L. 106/2016**) prevede, all'**articolo 1, comma 7**, la possibilità, da parte del Governo, di emanare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore dei decreti legislativi applicativi, "**disposizioni integrative e correttive dei decreti medesimi**".

Sulla base di tale presupposto, il Consiglio dei Ministri ha approvato, lo scorso 21 marzo, in via preliminare, i **decreti correttivi della riforma del terzo settore** (novellando il **D.Lgs. 117/2017**) e **quello sull'impresa sociale** (in modifica del **D.Lgs. 112/2017**).

I testi sono stati **trasmessi al Parlamento** per recepire i **pareri** delle **commissioni** competenti per poi dover tornare in **Consiglio dei Ministri** per l'approvazione definitiva e successiva pubblicazione in **Gazzetta Ufficiale**.

Riservandoci di tornare a parlare delle **novità** introdotte quando queste saranno **definitivamente varate** (non può non tenersi conto che l'approvazione definitiva potrebbe avvenire da parte di un Consiglio composto da Ministri diversi rispetto a quelli che hanno approvato questa prima bozza), vorremmo soffermarci su alcuni aspetti che appaiono ancora **irrisolti**, tra i quali la **perdurante assenza delle associazioni e società sportive dilettantistiche e delle associazioni culturali all'interno del terzo settore**.

Al contrario, in questi ultimi giorni il **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili** aveva pubblicato un contributo proponendo una serie di emendamenti al citato codice, solo in piccola parte recepiti nel testo governativo, che, invece, sotto il profilo delle **sportive** e delle **culturali** presentavano delle innovazioni importanti nella direzione di poterle ricomprendere all'interno della disciplina del terzo settore.

Si proponeva, infatti, di aggiungere all'articolo 11 del codice un comma 3 bis al fine di prevedere la "**non incompatibilità**" tra l'iscrizione al **registro Coni** e a quello del **terzo settore**, con l'introduzione dell'obbligo di indicare "*negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico*" congiuntamente gli **estremi** della loro **iscrizione** ad entrambi i registri. Si ritiene che già oggi, non essendo espressamente prevista l'**incompatibilità**, questa deve ritenersi **consentita**, ma l'eventuale espressa condivisione da parte del legislatore appare sicuramente un chiarimento opportuno.

L'altra novella è relativa all'**articolo 89**. È stato infatti proposto di aggiungere un comma che consentirebbe, come eccezione rispetto agli altri soggetti del terzo settore, **alle sportive di poter continuare a godere delle agevolazioni di cui all'articolo 148, 149 Tuir e L. 398/1991**; di fatto le tre **agevolazioni** maggiori la cui perdita costituisce uno dei più seri impedimenti all'iscrizione delle sportive al nuovo registro unico del terzo settore.

Rimarrebbe, a questo punto, **irrisolta solo la possibilità** o meno, nel caso in cui nel percorso parlamentare si decidesse di recepire questi suggerimenti, **di continuare a erogare i compensi agli operatori sportivi** sulla base di quanto previsto dall'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

Al comma successivo si proporrebbe di mantenere la possibilità di **applicare l'articolo 148 Tuir** (ma non la L. 398/1991) anche alle **associazioni culturali**.

Una novella che è stata invece operata al **D.Lgs. 112/17 (articolo 3 comma 2 bis)**, contenuta nel testo approvato in prima lettura dal **Consiglio dei ministri**, potrebbe avere un importante effetto chiarificatore anche per il mondo delle sportive.

Viene, infatti, previsto che: “... **non si considera distribuzione, neanche indiretta, di utili ed avanzi di gestione la ripartizione di ristorni ai soci effettuata ai sensi dell'articolo 2545-sexies del codice civile, e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto, da imprese sociali costituite in forma di società cooperativa.**”

E' noto che l'**articolo 90, comma 18, L. 289/2002** prevede, per le associazioni e società sportive dilettantistiche, ivi comprese le cooperative sportive, il **divieto di scopo di lucro**, anche indiretto.

La **distribuzione indiretta di utili** è disciplina che, con l'abrogazione dell'**articolo 10 D.Lgs. 460/1997** e dell'**articolo 3 D.Lgs. 155/2006**, si ricava solo dai contenuti della **riforma del terzo settore**.

Questo potrebbe voler significare che anche le **cooperative sportive**, alle quali, per ottenere il riconoscimento ai fini sportivi, è stato fino ad oggi vietato ogni forma di **ristorno**, potranno aprire questa possibilità in favore dei propri soci.

E di questo credo che nessuno se ne potrà lamentare.

LAVORO E PREVIDENZA

I circoli velici e gli istruttori di vela

di Guido Martinelli

Il **D.Lgs. 229/2017** (in G.U. n. 23 del 29.01.2018) ha novellato il codice della nautica introdotto nel nostro ordinamento dal **D.Lgs. 171/2005**, istituendo e disciplinando, agli **articoli 49–quinquies** e **sexies**, la figura professionale dell'**istruttore di vela**.

È considerato tale: "*colui che **insegna professionalmente**, anche in modo non esclusivo e non continuativo, a persone singole e a gruppi di persone le **tecniche della navigazione a vela** in tutte le loro specializzazioni, esercitate con qualsiasi tipo di unità, in mare, nei laghi e nelle acque interne*".

Viene previsto un **elenco nazionale** che abilita all'esercizio della professione in tutto il territorio della Repubblica. Per essere iscritti in detto elenco, oltre ad una serie di **requisiti psicofisici**, sarà necessario essere munito di apposita **assicurazione** e aver ottenuto un **brevetto** rilasciato dalla Marina militare, dalla Federazione Italiana Vela o dalla Lega Navale Italiana. Ogni tre anni sarà necessario frequentare un **corso di aggiornamento** professionale al fine di mantenere l'iscrizione in detto elenco. Eventuali **sanzioni** saranno comminate dal Capo del compartimento marittimo del luogo in cui è stata commessa la condotta.

L'**istruttore di vela** diventa, così, la seconda figura professionale, dopo i **maestri di sci** (vedi **Ec NEWS** del 02.12.2015 "***Gli Sci club e i maestri di sci***"), nell'ambito dello sport, ad avere un **riconoscimento legislativo** che ne consente l'esercizio solo ai soggetti che ne posseggano i **titoli** individuati dal legislatore.

Si ricorda che la vela, **come disciplina sportiva è a carattere dilettantistico** e che i **circoli velici** affiliati alla Federazione Italiana Vela, di conseguenza, sono **associazioni sportive dilettantistiche**.

Si pone il problema, quindi, **se sia applicabile, ai rapporti tra detti sodalizi e gli istruttori di vela la disciplina sui compensi sportivi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. m) Tuir**.

Stante la recente entrata in vigore della norma in esame, la prassi amministrativa esistente è relativa solo ai **maestri di sci**. L'Agenzia delle Entrate – Direzione regionale del Piemonte (Nota del 19 settembre 2001 prot. 01/67344, inedita) ha ritenuto che: "**La prestazione che il maestro di sci effettua nei confronti degli iscritti allo sci club è attività che rientra nell'esercizio della professione, ciò che esclude che il reddito possa rientrare tra i redditi diversi elencati nell'articolo 81 comma 1 lett. m).**"

Tale tesi è stata successivamente confermata dall'analogo ufficio della Direzione regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, con nota 07.01.2002 prot. 771 (inedita), in risposta ad istanza di interpello. Anche in questo caso l'ufficio ha ritenuto che: "*...si evince che occorre preliminarmente verificare se l'attività di maestro di sci, ancorché esercitata in forma associata, costituisca attività di lavoro autonomo. **Sullo specifico argomento, anche l'Inail, con circolare n. 53 del 12 luglio 2000, con riferimento all'obbligo assicurativo per i maestri di sci ha ribadito che essi sono considerati veri e propri lavoratori autonomi e...sotto il profilo fiscale con regolare posizione e iscrizione all'Iva***".

Successivamente la Direzione regionale dell'Abruzzo (Consulenza giuridica n. 915-1/2013 del 18.10.2013) ha mutato parzialmente orientamento, ritenendo che le agevolazioni sui compensi possano essere riconosciuti anche ai **maestri di sci** purché svolgano: "*attività di natura non professionale nell'ambito dello **sport dilettantistico***".

A seguire, la Direzione regionale del Friuli Venezia Giulia (interpello 908-106/2014 del 15.07.2014) ha confermato la tesi che detti **compensi sportivi** siano riconoscibili solo al maestro di sci che svolga **non professionalmente** tale attività.

Tali documenti di prassi amministrativa dovranno, però, ora essere letti alla luce di quanto previsto dall'**articolo 1, comma 358, L. 205/2017** che considera come **collaborazioni coordinate e continuative le collaborazioni poste in essere in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche** qualificandole, ai sensi del successivo **comma 359** quali **redditi diversi** ai sensi, appunto, di quanto previsto dall'**articolo 67, comma 1, lett. m) Tuir**.

Pertanto **se ne deve far conseguire che**, almeno a partire dall'entrata in vigore di detta norma, anche **le prestazioni sportive dilettantistiche che abbiano come causa una prestazione di lavoro, possono rientrare nella disciplina dei redditi diversi e, come tali, non essere assoggettate a contribuzione previdenziale.**

Ne deriva, appunto, che ove la prestazione sia svolta esclusivamente in favore di un **circolo velico** regolarmente riconosciuto ai fini sportivi e iscritto nel relativo **registro Coni**, anche se svolta in via professionale, alla luce della novella al codice della nautica, **l'attività dell'istruttore di vela potrà rientrare tra quella di cui all'articolo 67, comma 1, lett. m) Tuir.**

LAVORO E PREVIDENZA

La giurisprudenza sul lavoro sportivo in attesa della delibera CONI

di Guido Martinelli

Le due maggiori novità contenute nel c.d. **pacchetto Lotti**, inserito nella **legge di Bilancio 2018** entrata in vigore il primo gennaio di quest'anno, dopo oltre tre mesi, sono ancora ferme al palo.

Infatti, le due fattispecie di maggiore interesse, ossia **la nuova società sportiva dilettantistica lucrativa e l'inquadramento delle prestazioni sportive**, sia in favore delle società sportive lucrative che non, quali collaborazioni coordinate e continuative **necessitavano e al momento necessitano ancora, per la loro operatività, di appositi atti deliberativi da parte del Coni.**

I commi 355, 358 e 360 dell'unico articolo di cui è composta la **L. 205/2017**, **legano le tre agevolazioni riconosciute dal legislatore alle società lucrative** (riduzione Ires al 50%, aliquota iva sui servizi sportivi al 10% e riduzione alla metà per il primo quinquennio di entrata in vigore della legge dei contributi previdenziali sulle collaborazioni coordinate e continuative) **al loro "riconoscimento" da parte del Coni.** Riconoscimento che, come tale, dovrà essere disciplinato sia ai fini della loro **iscrizione al Registro** (requisito indispensabile al fine del loro inquadramento come società sportive) sia ai fini delle **necessarie modifiche** agli statuti e ai regolamenti delle **Federazioni, discipline sportive associate o enti di promozione sportiva** che, nella quasi genericità dei casi, prevedono la possibilità di affiliazione solo agli **enti senza scopo di lucro.**

Pertanto al momento appare possibile costituire, sotto il profilo civilistico, **società lucrative** che, però, non potendo (ancora) ottenere il **riconoscimento da parte del Coni** potranno operare solo come normali **imprese commerciali** senza poter beneficiare delle agevolazioni sopra descritte.

Analogamente da evitare al momento sono le eventuali **"trasformazioni"** da **società non lucrative in lucrative** in quanto ciò produrrebbe una "espulsione" dall'ordinamento sportivo con conseguente perdita di qualsivoglia beneficio di carattere fiscale.

Medesimo ragionamento andrà fatto per **l'inquadramento come collaborazioni coordinate e continuative delle prestazioni sportive.** Quelle che potranno essere considerate come tali, sia per le **società lucrative** (pertanto con diritto fino al 2022 della contribuzione ridotta al 50%) che per le **non lucrative** (per le quali troverà applicazione **l'articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir** e, pertanto, esonerate da qualsiasi contribuzione previdenziale o assicurativa), ai sensi di quanto previsto dal **comma 358, saranno solo quelle "individuate dal Coni".**

Ne deriva che, al momento sarà inutile porsi il problema sulla presunta obbligatorietà degli **adempimenti** legati a tale qualifica. Questi scatteranno solo quando il citato inquadramento sarà **operativo.** Ad oggi la **comunicazione al centro per l'impiego e l'iscrizione nel libro unico**, ai sensi di quanto già previsto dalla prassi amministrativa in materia, è dovuta solo per le **collaborazioni amministrativo – gestionali.**

Dobbiamo intanto registrare una interessante decisione della sez. lavoro della **Corte d'Appello di Roma (sentenza del 13.03.2018).** La fattispecie concreta è quella oggetto dei numerosi contenziosi esistenti in Italia. **Accertamento Inps** ad una **palestra** gestita da una **associazione sportiva dilettantistica**, opposizione da parte di quest'ultima avverso

la **cartella di pagamento** a titolo di omessi contributi ex Enpals inerenti ai rapporti di collaborazione con un gruppo di istruttori.

In primo grado il Tribunale aveva **accolto** il ricorso della **associazione** sul presupposto che l'ente vigilante non aveva documentato la sussistenza di un **rapporto di lavoro subordinato** nella fattispecie in esame.

Su impugnativa dell'ente previdenziale la **Corte del riesame** svolge una serie di considerazioni che meritano attenzione. In prima battuta afferma che, nella gestione spettacolo, i **contributi previdenziali sono comunque dovuti** essendo previsti "*per **specifiche categorie professionali indipendentemente dalla natura subordinata e/o autonoma dei rapporti di lavoro che queste possano instaurare***".

Assodato che, anche solo per detto motivo, la Corte ritiene di non poter confermare il giudizio di primo grado, la parte più interessante è legata all'esame delle motivazioni per le quali il Tribunale abbia ritenuto di poter applicare la disciplina dei **compensi sportivi** di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

Innanzitutto afferma che la disposizione citata ha natura di: "***norma eccezionale volta a sottrarre alcuni compensi alla regola generale della sottoposizione ad imposizione fiscale e contributiva***". È la prima volta che la Corte d'Appello della Capitale riconosce che le **prestazioni sportive dilettantistiche** costituiscono **norma eccezionale** non solo sotto il profilo fiscale ma anche lavoristico.

Partendo da questo condivisibile **principio di diritto**, la decisione, però, accoglie il ricorso dell'**Inps**, cassando il giudizio di primo grado sulla base di **due motivazioni**, nessuna delle quali appare convincente.

Viene infatti affermato che la disposizione che inquadra tra i redditi diversi la prestazione sportiva sia applicabile soltanto per "***prestazioni di natura non professionale***" citando quanto previsto per le **collaborazioni amministrativo – gestionali** ma non per l'esercizio diretto di **attività sportive dilettantistica** che sarebbe stata la previsione corretta di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir** applicabile agli istruttori sportivi.

Come seconda motivazione fa riferimento alla **mancata iscrizione nel registro Coni** della associazione per gli anni oggetto dell'accertamento (2004 – 2008), pur se **regolarmente affiliata all'ente di promozione sportiva ASI** senza ricordare che l'**obbligatorietà e vincolatività di detta iscrizione è partita dal 2010**.

Una buona prospettiva per un eventuale ricorso in Cassazione.

ENTI NON COMMERCIALI

La disciplina fiscale dei centri estivi

di Guido Martinelli

È ormai imminente la stagione che vede l'avvio, in quasi tutte le città d'Italia, dei c.d. **centri estivi**. I Comuni stanno pubblicando i bandi per l'**assegnazione dei contributi** in favore di queste attività che, come è noto, consistono nel **gestire**, nel periodo di chiusura delle scuole, **bambini** in età scolare proponendo loro attività ludiche, sportive, di gioco e culturali. I partecipanti vengono portati dai **genitori** la mattina e rimangono tutta la giornata, fino al tardo pomeriggio, a disposizione degli **organizzatori** che li intrattengono facendo fare loro le attività sopra indicate.

Nella quasi generalità dei casi i soggetti che propongono queste iniziative sono **associazioni sportive o culturali**.

Fatta questa premessa il problema che vorremmo mettere a fuoco è il "come" trattare sotto il **profilo fiscale** dette attività alla luce sia della **riforma del terzo settore** che della **delibera di riconoscimento delle discipline sportive da parte del Coni**.

Nel caso in cui il **soggetto organizzatore** fosse una **associazione o società sportiva dilettantistica** fino all'anno scorso generalmente il corrispettivo specifico versato dagli iscritti veniva fatto rientrare tra i c.d. **proventi "istituzionali"** in virtù delle agevolazioni di cui al combinato disposto degli **articoli 148, comma 3, Tuir e 4 D.P.R. 633/1972**.

Ciò sul presupposto del **tesseramento** alla Federazione o all'ente di promozione sportiva che veniva effettuato per tutti gli **iscritti**.

Ma anche in passato tale scelta non era priva di **criticità**. Infatti, di solito, la retta comprendeva anche la **somministrazione del pranzo** (e, in alcuni casi, anche della colazione e della merenda).

Il quarto comma del citato **articolo 148 Tuir** prevede, in deroga al comma precedente, che la **defiscalizzazione dei corrispettivi specifici non possa trovare applicazione**, tra gli altri, proprio alla somministrazione di pasti. Appare, pertanto, perlomeno dubbia la possibilità di poter applicare la **defiscalizzazione all'intero importo della quota di partecipazione**.

In più l'attività viene fatta in favore di chiunque si iscriva, senza previa limitazione agli associati o ai tesserati per la stessa organizzazione nazionale a cui appartiene l'organizzatore.

Ciò premesso cosa si è modificato quest'anno? **Nell'elenco delle discipline riconosciute dal Coni manca** quella che è predominante nell'organizzazione di queste attività, ossia la **"motricità"** i c.d. "giochi con la palla o senza" svolti solitamente dai bambini.

Ne deriva, ed è questo il **dubbio** che si intende sollevare, che il **compenso** richiesto per tali attività, di natura essenzialmente "ludico – motoria" **potrà essere ritenuto**, come prevede tassativamente la norma in esame, **"in diretta attuazione degli scopo istituzionali"**?

Ovviamente il **dubbio verrebbe meno** nel caso in cui ci trovassimo di fronte, invece che a un campo estivo, ad un **"camp" di specifica disciplina**. Il *camp* estivo di pallavolo, di

calcio o di pallacanestro sicuramente rientrerebbe tra le attività di **natura istituzionale** della **associazione sportiva organizzatrice**.

Problema analogo potrebbe porsi, anche se solo in futuro (e più precisamente dalla definitiva entrata in vigore della disciplina di cui al titolo X° del **codice del terzo settore**, quindi il periodo di imposta successivo alla messa a regime del RUTS) anche per le **non sportive**.

Infatti, da quel momento, **quelle che decidessero di rimanere estranee al terzo settore perderanno la possibilità di avvalersi delle agevolazioni di cui all'articolo 148 Tuir; quelle che entrassero** invece nel registro del terzo settore **potrebbero continuare a defiscalizzare i corrispettivi specifici solo diventando associazioni di promozione sociale e soltanto in favore dei propri associati** venendo meno, per tali soggetti, il concetto di tesserato.

Ma l'argomento diventa più spinoso quando si tratta di esaminare il "come" inquadrare le risorse umane utilizzate per tali attività.

Infatti, sempre confermando l'eccezione per i **camp** dedicati ad una disciplina sportiva specifica, **gli istruttori e gli animatori dei campi estivi** non svolgendo una attività sportiva riconosciuta dal Coni **non potranno godere dei compensi sportivi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

Di conseguenza la possibilità, in questo caso sia per le sportive che per le non sportive, appare essere solo quella di utilizzare **soggetti già professionalizzati** dotati di **partita Iva** oppure i **cd. contratti "presto"**, ossia quella modalità che ha sostituito i **vecchi "voucher"**. Il conseguente aumento dei costi si riverserà, ovviamente, sulle rette previste a carico degli iscritti di questi campi estivi.

ENTI NON COMMERCIALI

Spigolando sul decreto correttivo del terzo settore - 1° parte
di Guido Martinelli

È noto che il Consiglio dei Ministri ha approvato in prima lettura, e poi trasmesso alla conferenza permanente Stato – Regioni e alle competenti commissioni parlamentari per raccogliere il loro previsto parere, il testo di alcuni **decreti correttivi della riforma del terzo settore** in virtù di quanto previsto dall'**articolo 1, comma 7, L. 106/2016** che prevede, entro l'anno dall'emanazione dei primi decreti, la facoltà al Governo di emanare, nel rispetto dei principi, dei criteri direttivi e delle procedure previsti per l'esercizio della delega, uno o più **decreti legislativi** recanti **disposizioni integrative e correttive**.

Premesso, quindi, che considerazioni più meditate e le illustrazioni dei contenuti sono rinviate a quando si avranno i testi definitivi, qualche **considerazione** si impone comunque.

La prima è che sono **rimasti inascoltati i suggerimenti** pervenuti anche dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti tesi a recepire all'interno del decreto determinate **agevolazioni** per le **associazioni sportive** e per le **culturali** che avrebbero facilitato il loro ingresso nel **terzo settore**. Pertanto **le sportive continueranno a godere di maggiori agevolazioni rimanendo fuori dal terzo settore** piuttosto che entrandoci, mentre **le culturali dovranno sopportare un altissimo costo in termini di perdita di agevolazioni**.

Infatti l'**articolo 89, comma 4, D.Lgs. 117/2017**, novellando il testo dell'**articolo 148, comma 3, Tuir, esclude**, per le **associazioni culturali**, la **decommercializzazione** delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti.

Se a ciò si unisce, per le **attività commerciali**, la **inapplicabilità della L. 398/1991** ne deriva, dal momento di **entrata in vigore del titolo X del codice del terzo settore** (la quale è subordinata all'autorizzazione della commissione europea e alla operatività del RUNTS), un rilevante **incremento dell'attività imponibile** sia ai fini delle dirette che dell'Iva per questi soggetti rispetto ad oggi.

La seconda considerazione è, invece, che si è trovato il modo di **aumentare di quattro componenti il consiglio nazionale** del terzo settore e di creare un **nuovo organismo territoriale di controllo** (dividendo il Friuli Venezia Giulia, oggi accorpato al Veneto) composto da sette membri.

Da salutare positivamente è il recupero, nel decreto correttivo, di una **agevolazione** prima presente solo nella legge sulle **associazioni di promozione sociale** e poi scomparsa con l'abrogazione di questa da parte del codice del terzo settore. Viene ripristinata, allargandola a tutti gli enti del terzo settore, il **diritto**, per i **lavoratori subordinati** che intendano svolgere **attività di volontariato**, *“di usufruire delle forme di flessibilità di orario di lavoro o delle turnazioni previste dai contratti o dagli accordi collettivi, compatibilmente con l'organizzazione aziendale”*

La bozza di decreto corregge poi (parzialmente) un problema relativo alle **organizzazioni di volontariato** e alle **associazioni di promozione sociale**.

Il codice del terzo settore prevede infatti, in entrambe le fattispecie, che debbano essere composte da almeno **sette associati persone fisiche** o **tre associazioni**, senza nulla disciplinare nel caso in cui nel corso della gestione si scenda sotto questo numero.

La novella prevede che, **trascorso un anno senza** che l'organizzazione di volontariato o l'associazione di promozione sociale **abbia adeguato il numero di soci al minimo** richiesto dalla legge, l'ente tipizzato potrà chiedere di essere **iscritto nell'altra sezione del registro "altri enti del terzo settore"** o tra gli altri enti tipizzati nei quali un numero minimo di associati non sia richiesto. Ove questo non accada l'ente sarà **cancellato dal registro** perdendo tutti i diritti a ciò conseguenti.

Questo porta ad una ulteriore considerazione alla quale il tenore della norma non consente di dare una risposta univoca.

L'organizzazione di volontariato o l'associazione di promozione sociale che abbiano chiesto e ottenuto **la personalità giuridica** con la procedura prevista per gli enti del terzo settore dall'**articolo 22 Cts**, **nel momento in cui perdono la qualifica di enti del terzo settore**, ad esempio a causa del mancato reintegro del numero minimo, **perdono anche l'autonomia patrimoniale così conquistata?**

La **relazione tecnica** allegata al decreto correttivo sembra andare in questa direzione, direzione che, ad avviso di chi scrive appare quantomeno opinabile in quanto l'acquisizione di uno *status* si può perdere solo per **motivi espressamente indicati** (ad esempio in presenza di perdite patrimoniali superiori ad un terzo del patrimonio minimo, vedi l'**articolo 22, comma 5, Cts**).

Sicuramente **opportuna** potrà essere una presa di posizione sul punto.

ENTI NON COMMERCIALI

Spigolando sul decreto correttivo del terzo settore - II° parte
di Guido Martinelli

La bozza di decreto correttivo del codice del terzo settore, recentemente approvata, non risolve tutti i dubbi interpretativi che il testo vigente ha fino ad oggi procurato.

Il primo è legato al **rapporto** che ci deve essere, nelle organizzazioni di volontariato e nelle associazioni di promozione sociale, **tra i volontari e i “lavoratori”**. Infatti, se saranno disciplinate le conseguenze di una riduzione degli associati al di sotto della soglia minima di sette, nulla viene detto su un altro rapporto delicato, ossia quello tra associati e lavoratori di detti enti del terzo settore.

Il primo comma dell'**articolo 33 Cts** prevede che il numero dei **lavoratori** impiegati nell'attività **non possa essere superiore al 50%** del numero dei **volontari** per le organizzazioni di volontariato.

Previsione simile riporta l'**articolo 36** per le **associazioni di promozione sociale** (“*il numero dei **lavoratori** impiegati nell'attività non può essere superiore al 50% del numero dei **volontari** o al cinque per cento del numero degli **associati***”).

Se l'ente, a seguito della riduzione della soglia minima di **associati**, superasse dette percentuali e, di conseguenza, si **iscrivesse in altra sezione** del registro, con riferimento alla quale detti limiti non sono presenti, non si presenterebbe alcun problema.

Ma nel caso in cui l'eventuale **riduzione** del numero dei **volontari** e degli **associati** non scendesse sotto il numero indicato (passando ad esempio da 20 a 10) questa riduzione potrebbe far venire meno il requisito proporzionale minimo previsto tra questi soggetti e i **lavoratori**.

Anche questa circostanza, se non saranno ristabilite entro l'anno le condizioni previste dal codice comporterà la necessità della **cancellazione dal registro** della associazione o la necessaria richiesta di **iscrizione ad altra sezione del registro** medesimo? Un **chiarimento** appare opportuno.

La bozza di decreto correttivo tace anche ai fini della **disciplina Iva applicabile agli enti del terzo settore**.

Pertanto rimane irrisolto l'aspetto della rilevanza, ai fini di detta imposta, dei **corrispettivi per prestazioni specifiche** incassati da associati di associazioni culturali, iscritte o non iscritte nel registro unico del terzo settore, visto che, pur in presenza di una modifica per detti enti ai fini reddituali (**articolo 148, comma 3, Tuir**), rimane invariato il testo della omologa norma ai fini **Iva** (**articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972**).

Opportuno il chiarimento inserito all'**articolo 76** teso ad estendere anche alle **organizzazioni di volontariato le agevolazioni**, già previste per le fondazioni, in materia di **donazioni** alle strutture sanitarie di **beni strumentali**.

Altrettanto positivamente deve essere letta la novella all'**articolo 79 D.Lgs. 117/2017**.

Viene infatti introdotto un comma *2 bis* che consente una **maggiore flessibilità nella determinazione della natura commerciale o meno dell'ente del terzo settore**.

La previsione vigente, infatti, tassativamente vincola la **non commercialità** dell'ente allo svolgimento di attività di **interesse generale** i cui **corrispettivi non superano i costi di diretta imputazione**. Così formulata sarebbe sufficiente un'unica stagione **"in positivo"** per comportare la qualifica dell'attività svolta come **commerciale** incidendo anche sulla natura dell'ente.

Viene ora previsto che: *"le attività di cui al comma due si considerano **non commerciali** qualora i ricavi non superino di oltre il **dieci per cento** i relativi **costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi**".* Detta deroga appare relativa solo alle **attività di interesse generale** svolte. Laddove dette circostanze perdurassero anche nel terzo periodo di imposta, l'ente si vedrà di diritto inserito tra gli enti del terzo settore di natura **commerciale** in presenza di qualsiasi scostamento rispetto al criterio generale di ricavi non superiori ai costi di diretta imputazione.

Viene ribadito che il mutamento della qualifica da ente del terzo settore non commerciale a commerciale opera a partire dal periodo di imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

L'**articolo 80** viene novellato chiarendo, ove fosse stato ritenuto necessario, che tra i **proventi ricompresi nella determinazione forfettaria del reddito** viene inserita anche **la raccolta fondi commerciale**.

Le attività di cui all'**articolo 84** vengono estese anche agli **enti filantropici** e viene reintrodotta la previsione, prima presente nella abrogata **L. 266/91** e poi non ricompresa nel codice del terzo settore **dell'esenzione dall'imposta di registro degli atti costitutivi e di quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato**.

Si è infine opportunamente creato un collegamento tra l'**articolo 87** e l'**articolo 13** del codice del terzo settore **uniformando all'importo di euro 220.000** il limite al di sotto del quale appare possibile effettuare un **rendiconto di cassa** e sono stati reintrodotti gli **enti assistenziali** tra quelli che potranno continuare a beneficiare della **de-commercializzazione dei corrispettivi specifici** di cui all'**articolo 148, comma 3, Tuir**, anche dopo che il citato articolo sarà operativo nella nuova formulazione prevista dal codice del terzo settore.