

ENTI NON COMMERCIALI

Nuovi profili di responsabilità dei legali rappresentanti degli enti del terzo settore

di **Guido Martinelli**

La Suprema Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 19985 del 24.07.2019** torna ad affrontare, in maniera parzialmente innovativa, il tema della **responsabilità personale del legale rappresentante di un ente senza scopo di lucro in presenza di accertamenti fiscali a carico dell'ente associato**.

Tralasciando altri **motivi di ricorso**, comunque tutti respinti dalla Corte, concentriamoci sull'ultimo motivo che il ricorrente porta all'attenzione dei Giudici di legittimità. Ossia la circostanza, ad avviso della difesa del contribuente, che **non possa essere sufficiente la mera titolarità formale della rappresentanza dell'ente**, a fronte della mancata prova dell'**attività negoziale svolta concretamente**, in **assenza** cioè di **atti gestori da parte della persona fisica idonei a far sorgere la responsabilità solidale**, "non giovando a tal fine la mera sussistenza di una **delega**, in favore della persona fisica, ad operare su un conto corrente intestato" al contribuente.

Sul punto la **Corte parte dall'enunciato che la responsabilità in esame, di cui all'articolo 38 cod. civ., non sia collegata alla mera titolarità della rappresentanza formale della associazione**, sportiva nel caso di specie, ma si fonda sull'attività negoziale concretamente svolta e che il principio si applichi "anche ai debiti di natura tributaria".

Conferma altresì che **tale responsabilità ha natura di garanzia ex lege assimilabile come tale ad una fideiussione**.

La natura di tale fattispecie, ribadisce la **Corte**, è legata alle mancate forme di **pubblicità legale del patrimonio dell'ente** oggi esistenti (sotto tale profilo l'entrata in vigore del Registro unico del terzo settore con l'obbligo di pubblicazione del bilancio potrebbe, de iure condendo, modificare l'orientamento in esame) e che **chi invoca in giudizio questa responsabilità, nel nostro caso l'Agenzia, "ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse della associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente"**.

Ma da questi presupposti, apparentemente favorevoli alla tesi del contribuente, la **Cassazione giunge a conclusioni "innovative" e diverse**.

Afferma, infatti, **"da tale orientamento giurisprudenziale non può trarsi il convincimento che il rappresentante legale di una associazione non riconosciuta possa andare esente ai fini fiscali, da responsabilità solidale con l'associazione semplicemente adducendo la mancata ingerenza nella concreta gestione dell'ente"**.

Facendo riferimento ad un proprio precedente (**Cassazione, n. 22681/2018**) afferma che **il legale rappresentante di una associazione si libera da responsabilità solo se, "pur non essendosi ingerito nella attività negoziale del sodalizio abbia adempiuto agli obblighi tributari, solo in tal caso potendo andare immune da corresponsabilità"**

La tesi parte dal presupposto che **i debiti di imposta sorgono ex lege e non su base negoziale**.

Pertanto ne dovrà rispondere il soggetto che in forza del ruolo legato alla carica ricoperta abbia diretto la **complessiva gestione associativa** nel periodo considerato.

“Nella misura in cui la rappresentanza fiscale dell’ente spetta, per definizione, al legale rappresentante ex articolo 36 cod. civ., è costui che assume in via principale la qualità di soggetto passivo di imposta perché su di lui gravano gli obblighi tributari. **Quand’anche, pertanto, egli non si sia ingerito nell’attività dell’ente (sebbene civilisticamente non risponda delle obbligazioni assunte da altri) verso il fisco egli resta condebitore a meno che non dimostri di aver assolto agli adempimenti tributari di legge**”

Pertanto il legale rappresentante di un ente, per poter andare esente da responsabilità personale, **“non solo è obbligato a redigere e presentare una dichiarazione reddituale** fedele ovvero indicando esattamente i ricavi conseguiti e le spese sopportate dall’associazione che rappresenta, non andando esente da eventuali responsabilità sanzionatorie, ma anche ad **operare, se del caso, le necessarie rettifiche** provvedendo, dopo la presentazione, all’emenda delle dichiarazioni fiscali presentate con dati inesatti e ad effettuare i relativi adempimenti, ivi compreso ... il **pagamento delle imposte**”.

Ne deriva che **il Presidente di una associazione sportiva costituita in forma di associazione non riconosciuta, risponderà sempre e comunque a titolo personale delle violazioni fiscali commesse dall’ente.**

Se già questo nuovo orientamento della Cassazione non porta nuova “linfa” ai dirigenti degli enti senza scopo di lucro, vorremmo sottolineare una altra **norma, “nascosta”** all’interno del **codice del terzo settore**, che appare anch’essa avere forte **potere dissuasivo** verso aspiranti a **cariche associative** per gli enti del terzo settore.

Viene infatti previsto, all’**articolo 83, comma 3, D.Lgs. 117/2017**, che **nel caso in cui il legale rappresentante dell’ente non comunichi “entro trenta giorni” dalla chiusura del periodo di imposta nel quale si è verificata, all’Ufficio del Runts, la perdita della natura di “ente non commerciale” dell’ets è punito, come tale, “con la sanzione amministrativa da 500 euro a 5000 euro”.**

Riuscire entro **trenta giorni** dal periodo di imposta ad avere tutti i dati necessari per valutare l’eventuale perdita della natura di ente non commerciale è già impresa non facile, che poi debba essere **coinvolto personalmente il legale rappresentante** per un **adempimento impossibile da realizzarsi** senza la collaborazione di un tecnico appare onestamente summa ius summa iniuria.

ENTI NON COMMERCIALI

Definite le linee guida sui bilanci sociali di ets e imprese sociali

di Guido Martinelli, Claudio Travaglini

Dopo una lunga gestazione è stato pubblicato nella **G.U. del 07.08.2019** il decreto ministeriale con le linee guida, obbligatorie dal 2020, sul **bilancio sociale per enti di terzo settore e imprese sociali** previsto dalla riforma. Nella complessità del decreto, che non possiamo analizzare compiutamente, si ripropongono integralmente i **testi già diffusi** prevedendo alcuni elementi di buona prassi che assumono qui valore normativo.

Il decreto ha allegato **linee-guida** molto **dettagliate** e **prescrittive** nella loro articolazione, sino a elencare puntualmente gli elementi da inserire in bilancio sociale.

In via generale si riafferma il ruolo del **bilancio sociale** come **strumento di trasparenza e accountability** per **“offrire un’informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio di esercizio”**. A questo proposito un suggerimento, forse tardivo, sarebbe quello di **evitare la duplicazione tra bilancio di esercizio, bilancio sociale** e informazioni da pubblicare sul Registro **“liberando” il bilancio sociale** da tutto ciò già presente negli altri documenti.

La comunicazione richiesta nel bilancio sociale **si presenta come ampia e molteplice** dovendo tener conto della varietà delle forme giuridiche ed organizzative e delle attività degli enti di terzo settore.

Soggetti obbligati alla redazione e alla pubblicazione del **bilancio sociale** sono, come noto, gli enti del terzo settore con proventi complessivi superiori al milione di euro e tutte le imprese sociali.

Si precisa che **le linee si applicano anche ai bilanci sociali “volontari”** che molti enti pubblicano. **L’obbligo decorre dall’esercizio 2020** e quindi i primi bilanci sociali regolati dal decreto saranno pubblicati nel nuovo Registro a **metà del 2021**: gli enti interessati dovrebbero già pensare, però, a **raccogliere le informazioni dall’esercizio 2020** per trovarsi preparati al momento della redazione.

Il processo di approvazione viene specificato, prevedendo **l’approvazione unitamente al bilancio di esercizio** da parte dello stesso organo dopo l’esame ed il parere dell’organo di controllo.

Il bilancio sociale viene **pubblicato sul Registro Unico** ma le linee guida ne raccomandano fortemente la diffusione anche attraverso il **sito internet** dell’ente, considerato strumento efficace ed economico.

I Principi generali ispiratori della redazione del bilancio sociale ripropongono quelli della consolidata dottrina e sono individuati in **rilevanza, completezza, trasparenza, neutralità, competenza di periodo, comparabilità, chiarezza, veridicità e verificabilità, attendibilità** a cui deve complessivamente essere ispirato.

L’articolazione richiesta è, come dicevamo, piuttosto dettagliata e richiede di esporre:

- la **metodologia** adottata per la redazione (che quindi non è univocamente definita e deve essere ulteriormente specificata) e gli eventuali *standard* di rendicontazione utilizzati;
- le **informazioni generali sull'ente** comprese quelle formali pubblicate nel Registro Unico (nome, sede legale, forma giuridica) ed altre rilevanti, quali le attività statutarie di interesse generale e secondarie e strumentali, le aree territoriali e i collegamenti con altri enti del terzo settore;
- la **struttura, il governo e l'amministrazione** partendo dalla base sociale, proseguendo con l'illustrazione degli organi e dei meccanismi di governo e con la mappatura degli *stakeholders* e del loro coinvolgimento;
- le **persone che operano per l'ente** come volontari, collaboratori e dipendenti a qualsiasi titolo, la natura e l'entità dei loro compensi e rimborsi;
- gli **obiettivi e le attività** per cui si richiedono informazioni quali-quantitative su obiettivi, attività, risultati ed effetti sui portatori di interesse, in relazione agli obiettivi dell'organizzazione riscrivendo nei fatti la relazione di missione completa di indicatori e, nel caso degli enti filantropici, l'elenco delle erogazioni effettuate;
- la **situazione economico-finanziaria** con provenienza e destinazione delle risorse e rendicontazione delle raccolte fondi e valutazione degli amministratori sui rischi finanziari;
- le **altre informazioni** tra cui le informazioni sui contenziosi in essere, sugli impatti ambientali e le informazioni sulla parità di genere, sulla lotta alla corruzione inserite nella "dichiarazione non finanziaria" previste dal D.Lgs. 254/2016;
- le **informazioni sul monitoraggio svolto dall'organo di controllo** su finalità sociali, svolgimento di attività di interesse generale ed accessorie, perseguimento scopo di lucro ed altri aspetti.

L'esame dei primi bilanci sociali pubblicati secondo la nuova normativa offrirà l'opportunità di fare valutazioni; per ora possiamo ipotizzare punti critici quali la **ridondanza di alcune informazioni del documento rispetto al bilancio di esercizio e alle notizie pubblicate sul Registro Unico** data anche la contestuale approvazione. Il bilancio sociale diventa così un **mega-documento** che ripropone di nuovo tutta la comunicazione senza inserirsi organicamente nel complessivo sistema informativo.

Un'opportunità a nostro parere è quella di **trasformare l'adempimento bilancio-sociale nel processo partecipato di costruzione e monitoraggio del perseguimento delle finalità statutarie**, evitando processi già visti per cui all'affermazione di un **obbligo comunicativo documentale è corrisposta la sterilizzazione del suo intrinseco valore informativo**, giungendo a redigere il bilancio sociale come un obbligo formale su schemi predefiniti e con formule rituali senza operare alcuna riflessione sulle attività svolte, la loro modalità di svolgimento ed i risultati raggiunti.

ENTI NON COMMERCIALI

Nuova legge sullo sport. Cosa cambia?

di Guido Martinelli

Dopo le note polemiche sulle presunte violazioni delle norme del Comitato Internazionale Olimpico contenute nel testo definitivamente approvato dal Senato, è stata pubblicata la **Legge 86/2019 (in G.U. n. 191 del 16/08/2019)**, **entrata in vigore il 31 agosto** al cui interno sono previste numerose e importanti deleghe al Governo in materia di **ordinamento sportivo**, di **professioni sportive** nonché di **semplificazione**.

Il Governo avrà 12 mesi dall'entrata in vigore del provvedimento per approvare i decreti delegati previsti nella legge in esame e nei 24 mesi successivi procedere all'eventuale emanazione di decreti correttivi.

L'attuale crisi di Governo non fa ben sperare in tempi solleciti. Quello che è certo è che **non sono disciplinate deleghe in materia fiscale (se non con riferimento al lavoro sportivo)**.

Ne deriva che, ad oggi, in attesa della emanazione dei citati decreti, **dal tenore del testo di legge approvato non sono previste novità di immediata applicazione** sugli adempimenti giuridico – amministrativi attualmente in vigore per le associazioni e società sportive dilettantistiche.

Non si può fare a meno di rilevare alcune **incongruenze**, figlie forse della fretta con cui si è redatto e approvato l'articolato. Ad esempio, **l'articolo 1, comma 1, lett. f), L. 86/2019**, prevede l'introduzione del divieto di scommesse sulle partite di calcio dei campionati della lega nazionale dilettanti, dimenticando le migliaia di gare delle altre discipline sportive dilettantistiche sulle quali potrebbe essere dirottate le attenzioni degli scommettitori.

Molta attenzione ha suscitato **l'articolo 2 della sopracitata Legge**, sui **centri sportivi scolastici**. Questa norma è di immediata applicazione anche se prevede la loro nascita come facoltà e non come obbligo. Il problema che si pone è l'inciso per cui *“secondo le modalità e nelle forme previste dal codice del terzo settore”*. Assodato che la scuola, almeno sicuramente quella pubblica, non potrà direttamente richiedere l'iscrizione al registro unico nazionale, questo significherà la **necessità**, fino ad oggi non prevista, **da parte delle scuole, di formalizzare in ente su base associativa il centro sportivo scolastico**, rintracciare risorse umane disponibili ad occuparsene e ad assumere le conseguenti responsabilità e provvedere alla successiva iscrizione al “Runts”.

Non è detto, poi, che le attività potranno essere svolte solo da laureati in scienze motorie in quanto viene **prevista la possibilità**, con decreto da emanarsi entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge (essendo un termine ordinatorio e con la crisi politica in atto appare molto difficile che sia rispettato il termine) di **individuare** altri **“profili professionali”** (e con tutta probabilità si tratterà dei tecnici delle Federazioni e degli enti di promozione sportiva) a cui potrà essere affidato lo svolgimento delle varie discipline scolastiche da parte dei centri sportivi scolastici.

La previsione espressa che l'attività dovrà essere svolta **“di norma a titolo gratuito”** e che non possono essere previsti **“nuovi e maggiori oneri per la finanza pubblica”**, comporta qualche dubbio sulle conseguenze pratiche di questa “novità” per le attività sportive scolastiche.

L'unica norma di immediata applicazione per il mondo sportivo è quella prevista dall'articolo 3 sulla **cessione del diritto sportivo** che subordina la cessione, il trasferimento o l'attribuzione a qualunque titolo, del titolo sportivo, **alla valutazione del valore economico del titolo medesimo tramite perizia giurata** di un esperto nominato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede la società cedente.

Il secondo comma dell'articolo prevede che il Coni, le Federazioni sportive e le discipline sportive associate, che già prevedevano o che prevedranno la possibilità di cessione del titolo sportivo, dovranno **adeguare** i loro **statuti**.

Visto che si dovrà applicare anche per l'**attività dilettantistica** (le cessioni del diritto sportivo sono previste nei regolamenti della pallacanestro dilettante, nella pallavolo e nell'*hockey* su ghiaccio) avremo sicuramente un maggior costo per i *club*. Con quale vantaggio? Ai posteri l'ardua sentenza.

Viene poi inserito, tra le figure dei “*lavoratori dello sport*” da disciplinare con i testi dei decreti in fase di redazione anche **il direttore di gara**. Questa figura era stata considerata fino ad oggi dalla giurisprudenza come un soggetto che compiva **finalità associate**, ma non come “**lavoratore**”. Il pronunciamento legislativo ne muterà il titolo, anche ai fini della disciplina fiscale dei compensi che gli potranno essere riconosciuti.

L'articolo 8, comma 2, lettera d), L. 86/2019 prevede la possibilità per il Governo di emanare apposite previsioni di misure semplificate volte al riconoscimento della personalità giuridica delle associazioni sportive. Il mancato accenno alla analoga disposizione già prevista **dall'articolo 22, Codice del terzo settore** conferma che il legislatore continua a voler considerare le sportive come soggetti non ricompresi nella disciplina del terzo settore.

Chi sa se prima o poi ne prenderemo definitivamente atto.

ENTI NON COMMERCIALI

La Cassazione e il lavoro sportivo dilettantistico

di Guido Martinelli

Nelle scorse settimane **è diventata virale**, sui mezzi di comunicazione di massa, la notizia di una sentenza della Corte di Cassazione secondo la quale **la mera attività di fitness** posta in essere da una palestra formalmente iscritta al Registro Coni delle società e associazioni sportive dilettantistiche **non consentirebbe il riconoscimento agli istruttori dei c.d. compensi sportivi** di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir** seminando grande preoccupazione presso i gestori di impianti sportivi

Contrariamente a quanto si è letto, come commento alla decisione in esame (per la cronaca stiamo parlando della **sentenza n. 21535 del 20.08.2019**) la mia interpretazione è che **si tratta, invece, di una sentenza importante e positiva per il mondo delle associazioni e società sportive affiliate a Federazioni sportive nazionali.**

Infatti, la considerazione di partenza quando si affronta il tema dei compensi sportivi è stata, per lungo tempo, **se questi potessero essere riconosciuti anche a soggetti che “lavoravano” nel mondo dello sport dilettantistico** o, invece, soltanto a **coloro i quali svolgevano detta attività** per “diletto”, ossia avendo comunque un'altra attività lavorativa diversa da quella sportiva che veniva svolta in via principale. Ciò sul presupposto che la categoria dei **compensi sportivi** aveva una disciplina solo fiscale e che, non prevedendo alcuna tutela assicurativa o previdenziale per i lavoratori, **non potesse essere estesa anche ai lavoratori dello sport.**

Solo dal 2014, con una prima sentenza della **Corte d'Appello di Firenze n. 683/2014** a cui fecero seguito altre Corti di merito (Milano e Bologna) e con una serie di documenti di prassi amministrativa (per ultima la **circolare 1/E/2016** dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro) si fece spazio l'interpretazione per la quale sarebbe stato possibile, visto il valore sociale dello *sport*, **riconoscere i compensi sportivi “anche” a soggetti che svolgevano nello sport la loro attività principale.**

Va detto che tale tesi, però, **non era stata ancora pienamente accolta** a livello di giudizi di legittimità (in senso contrario, infatti, tra le tante, la sentenza della **Corte di Cassazione civile n. 31840/2014**).

La sentenza in esame (e voglio richiamare qui un altro precedente conforme della Suprema Corte di Cassazione, **ordinanza n. 11492 del 30.04.2019**), anche se indirettamente, sembra invece **accogliere la tesi** della circolare Inl del 2016. **Dichiara dovuti i contributi previdenziali in quanto la fattispecie in esame non viene ritenuta “esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica”. Pertanto, argomentando a contrariis, se, invece, lo fosse stato, il giudizio sarebbe stato diverso.**

Pertanto, il tema oggi non sembra più essere, anche per la Corte di Cassazione, se sia possibile riconoscere i compensi di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir** ai soggetti che “lavorano” nell'ambito delle attività sportive dilettantistiche ma “quando” dette prestazioni possano considerarsi tali.

Va detto che tutta questa disciplina è oggetto di **delega legislativa** contenuta nell'**articolo 5 L. 86/2019** che affida al Governo il compito di individuare, con decreto da emanarsi entro agosto 2020, *“la figura del lavoratore sportivo indipendentemente dalla natura dilettantistica o professionistica dell'attività sportiva svolta e definizione della relativa disciplina in materia assicurativa, previdenziale e fiscale e delle regole di gestione del*

relativo fondo di previdenza” e pertanto tutte le considerazioni sopra esposte dovranno essere riviste alla luce dei decreti che saranno emanati.

Quando l'attività di *fitness* può considerarsi attività sportiva?

L'iscrizione al Registro Coni, presupposto per l'ottenimento delle agevolazioni in esame, è subordinato allo svolgimento di effettiva attività federale. I due presupposti, previsti anche nella circolare Inl sopra citata, per il riconoscimento dei compensi sportivi, sono dati, appunto, dall'iscrizione al registro Coni e dallo svolgimento di mansioni di carattere sportivo espressamente previste e disciplinate dalle singole Federazioni sportive nazionali.

Pertanto, in presenza di iscrizione al registro Coni, legittimata dall'effettivo esercizio di attività federale, e dallo svolgimento di mansioni riconosciute dalle Federazioni (nell'ambito di discipline sportive riconosciute dal Coni) nulla osta al riconoscimento dei compensi sportivi.

Se invece, come accade ad esempio nel sito *internet* della associazione soccombente nel giudizio in esame, **l'elenco delle attività svolte** ne contiene molte **non ricomprese nell'elenco delle discipline sportive riconosciute dal Coni**, non può stupire l'esito della decisione assunta dalla Cassazione

Rimane, però, un **ulteriore requisito** previsto nell'*incipit* dello stesso **articolo 67 Tuir. Le prestazioni non devono costituire redditi di lavoro subordinato** (pertanto le prestazioni dello sportivo non potranno essere caratterizzate dalla eterodirezione da parte della direzione della palestra) **o di esercizio di arti e professioni** (ossia il *personal trainer* che effettua anche prestazioni per singole persone fisiche estranee all'ordinamento sportivo).

Ne deriva, pertanto, che la disciplina sui compensi sportivi non potrà mai essere definita per linee generali ma dovrà sempre essere “calata” sulle **modalità delle attività effettivamente esercitate.**

ENTI NON COMMERCIALI

I bar dei circoli ricreativi e la riforma del terzo settore

di Guido Martinelli

L'articolo 3, comma 6, lett. e), L. 287/1991 prevede che siano esclusi dalle autorizzazioni per la somministrazione di alimenti e bevande, previste dagli altri commi, le mense aziendali e gli spacci "... *degli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno*".

Il legislatore tributario, sul presupposto che detta attività viene svolta **non per il pubblico** ma esclusivamente in favore dei **soggetti associati** ha previsto all'articolo 148, comma 5, Tuir, che: "*per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti*" sopra indicati "*non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta attività istituzionale, da bar ed esercizi simili..... sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3*".

Tale disciplina potrà continuare a essere applicata ed, eventualmente, con quali differenze quando entrerà completamente in vigore la **disciplina fiscale del Codice del terzo settore** (ossia primo periodo di imposta successivo all'ottenimento della autorizzazione da parte della Ue e dall'attivazione del **Registro unico del terzo settore**)?

Ricordiamo, intanto, che l'articolo 85, comma 4, D.Lgs. 117/2017 riporta letteralmente la previsione sopra ricordata presente nel Tuir aggiungendo solo, come **ulteriore condizione** che "*per lo svolgimento di tale attività non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazione a soggetti terzi, diversi dagli associati*".

La prima considerazione dovrà essere fatta sotto il profilo soggettivo. L'agevolazione è prevista in capo alle "**associazioni di promozione sociale**", primo requisito, che siano **ricomprese tra gli enti espressamente riconosciuti con finalità ricreative dal Ministero dell'Interno**, secondo requisito. Ad oggi numerosi sono gli enti che posseggono tale riconoscimento (fra di loro tutti gli enti di promozione sportiva e alcune federazioni sportive nazionali riconosciute dal Coni).

La situazione attuale, però, da cosa è caratterizzata? **Moltissime associazioni**, in special modo nel mondo dello *sport* e delle attività ricreative, **non hanno una propria autonoma iscrizione** nei vigenti registri regionali delle associazioni di promozione sociale (quelli che oggi costituiscono un prologo del futuro Runts) **ma hanno goduto legittimamente del diritto** sulla base di quanto prevede(va) l'articolo 7, comma 3, L. 383/2000 sulla base del quale: "*l'iscrizione nel registro nazionale delle associazioni a carattere nazionale comporta il diritto di automatica iscrizione nel registro medesimo dei relativi livelli di organizzazione territoriale e dei circoli affiliati mantenendo a tali soggetti i benefici connessi alla iscrizione nei registri di cui al comma quarto*" ossia quelli a livello regionale e provinciale tenuti dai singoli enti territoriali di competenza.

Ma la norma in questione sarà abrogata (**articolo 102, comma 4, Cts**) con l'entrata in vigore del Runts.

Ne conseguirà, pertanto, che da quel momento, **potranno mantenere la qualifica soggettiva di associazioni di promozione sociale**, anche e per quanto si riferisce

l'applicabilità della norma in esame, **solo quelle associazioni che abbiano fatto autonoma richiesta di iscrizione al Runts, sezione Aps** (Associazioni di promozione sociale).

Ne conseguirà che **il diritto a godere della agevolazione fiscale della non imponibilità delle somministrazioni di cibi e bevande permarrà esclusivamente**, sotto il profilo soggettivo, **per quelle associazioni che avranno perfezionato la loro iscrizione al Runts.**

Le associazioni sportive, pur se affiliate ad una Federazione riconosciuta come ente assistenziale dal Ministero dell'Interno, continueranno a godere della agevolazioni al fine amministrativo della autorizzazione all'esercizio ma **non potranno più, se non iscritte anche al Runts come Aps, godere della defiscalizzazione per la somministrazione di cibi e bevande**, ammesso che tale attività potesse essere ritenute conforme alle finalità istituzionali (vedi sul punto il consolidato parere di senso contrario sempre espresso fino ad oggi dalla Corte di Cassazione). Non si comprende, a quel punto, per quale motivo la norma non sia stata comunque abrogata dall'**articolo 148 Tuir**.

Ma vi è una ulteriore novità da evidenziare. **La disciplina delle associazioni di promozione sociale del codice del terzo settore**, contrariamente a quanto fino ad oggi accade con l'**articolo 148 Tuir**, **non riconosce più la defiscalizzazione in capo ai tesserati.**

Pertanto la **defiscalizzazione della somministrazione di cibi e bevande**, una volta che sia **a regime la nuova disciplina**, sarà **applicabile per le Associazioni di promozione sociale (Aps) iscritte per le prestazioni svolte** in favore dei **propri associati** e dei loro **familiari conviventi**, nonché degli **associati di altre associazioni** che siano **affiliate al medesimo ente ricreativo** riconosciuto a livello nazionale ma **non lo saranno più nei confronti dei tesserati che non siano anche associati ad altre associazioni aderenti.**

ENTI NON COMMERCIALI

Sport e imprese sociali

di Guido Martinelli

Il mondo dello *sport* continua ad essere attraversato dal dibattito sulla **opportunità, per i sodalizi sportivi, di diventare anche “enti del terzo settore”** assoggettandosi alla relativa disciplina e applicando le regole conseguenti.

Se per le Asd il riferimento logico, tra le figure tipizzate dal “Codice del terzo settore”, appare essere quello delle **associazioni di promozione sociale** (sul punto vedi “**Le associazioni sportive dilettantistiche e il codice del terzo settore**”, Ecnews del 27.05.2019), **per le società sportive dilettantistiche il riferimento logico appare essere quello della impresa sociale.**

Quest'ultima, infatti, è a tutti gli effetti appartenente alla famiglia degli **enti del terzo settore** ma è disciplinata, oltre che dal codice (**D.Lgs. 117/2017**) anche dal **D.Lgs. 112/2017**, recante la **revisione della disciplina dell'impresa sociale. Sono considerati tali gli enti privati “inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile” che esercitano un'attività di impresa senza scopo di lucro di “interesse generale”**. Tra le attività di impresa di interesse generale vi è ricompresa, anche qui, all'**articolo 2, lett. u), D.Lgs. 112/2017**, l'**organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche.**

Sotto il profilo fiscale, la scelta appare interessante. Va precisato che alle **imprese sociali non si applicano le disposizioni fiscali di cui al titolo X, Codice del terzo settore (articolo 79: “Agli enti del terzo settore, diversi dalle imprese sociali ...”).** Pertanto, non troverà applicazione l'**articolo 89, comma 1, D.Lgs. 117/2017** laddove esclude gli enti del terzo settore dall'applicazione dell'**articolo 148 Tuir** e della **Legge 398/1991**. Data ormai per scontata la tesi della dottrina prevalente per la quale trova applicazione per gli enti del terzo settore, ivi comprese le imprese sociali, la disposizione di cui all'**articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir** sui compensi sportivi, si arriva alla conclusione, di prima approssimazione, che **le Ssd “imprese sociali” manterrebbero tutte le più importanti agevolazioni poste attualmente in capo alle società sportive iscritte solo al registro Coni.**

Anzi, **vista la non imponibilità degli utili reinvestiti, si assisterebbe addirittura ad un piccolo risparmio** (ossia non troverebbe applicazione, per i soggetti che applicano la L. 398/1991, l'imposta sul coefficiente di redditività del 3%).

Va detto che, trattandosi di ente che si dovrà comunque costituire ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 90, comma 18, L. 289/2002**, quindi, con un rigido concetto di non lucratività, **non dovrebbe trovare applicazione l'articolo 3, comma 3, D.Lgs. 112/2017 che prevede la possibilità di un parziale riparto di utili per le imprese sociali.**

A fronte di questo esame, apparentemente di favore verso l'acquisizione, da parte delle attuali o costituende Ssd, anche dello *status* di impresa sociale, **sussistono alcune controindicazioni** che diventa obbligatorio evidenziare.

Intanto, **le imprese sociali sono tenute alla redazione “anche” del bilancio sociale.** Adempimento che, come tale, va sicuramente giudicato in modo positivo ma che **costituisce un “primo” obbligo in più rispetto ad una semplice Ssd.**

Secondo aspetto: ai sensi dell'**articolo 15, comma 4, D.Lgs. 112/2017**, **le imprese sociali sono sottoposte ad attività ispettiva una volta l'anno**. Anche qui, un adempimento in più che come semplice Ssd non avremmo.

Negli statuti delle imprese sociali (articolo 11 del decreto), “devono essere previste adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alla loro attività”. Tale coinvolgimento, ammesso che qualcuno abbia capito di cosa si tratta, dovrà essere disciplinato sulla base delle indicazioni che saranno contenute in **linee guida** anche queste da pubblicare con apposito Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali. Ma, comunque, **gli statuti debbono disciplinare “le modalità della partecipazione dei lavoratori e degli utenti anche tramite loro rappresentanti, all’assemblea degli associati e dei soci”**. Nelle Ssd semplici non avremmo nulla di tutto ciò.

Nelle imprese sociali, ex articolo 7, comma 3, D.Lgs. 112/2017, “l’atto costitutivo deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali”. Nulla di tutto questo per le Ssd.

Un’ultima considerazione appare necessaria perché potrebbe, in determinati casi, avere effetto anche dirimente in senso positivo o negativo. Nelle imprese sociali (**articolo 4 D.Lgs. 112/2017**) si intende per **attività di direzione, coordinamento e controllo** quella che può essere svolta dal soggetto che abbia la **facoltà di nominare la maggioranza dei componenti dell’organo di amministrazione** di un’**impresa sociale**. Il comma 4 dell’articolo citato prevede che gli enti con **scopo di lucro non possono esercitare attività di direzione e coordinamento**.

Quindi, **ove la maggioranza dei soci della Ssd o comunque chi detiene le quote di maggioranza** (anche il solo 50,1%) **sia una società commerciale** (e chiunque viva il mondo delle palestre sa che molto spesso è così), **la Ssd non potrà diventare mai impresa sociale**. Ricordiamocelo.

Una riflessione ulteriore prima di decantare l’impresa sociale come il futuro delle Ssd, a questo punto, credo sia opportuna.

ENTI NON COMMERCIALI

L'Ici per le società sportive dilettantistiche

di Guido Martinelli

La **Corte di Cassazione**, con due decisioni contraddittorie (**sentenza n. 20334 del 26.07.2019** e **n. 23053 del 17.09.2019**) in materia di applicazione dell'**Ici** a immobili gestiti da società sportive dilettantistiche di capitale, ci induce ad analizzarne la natura.

L'**articolo 90 L. 289/2002** è la norma innovatrice che ha concesso lo svolgimento di attività sportiva dilettantistica anche a soggetti collettivi costituiti in forma di **società di capitali** e cooperative riconducibili a quelle indicate nel titolo quinto del libro quinto del codice civile.

La stessa norma prevede, espressamente, che alle medesime **si applicano “le norme del codice civile”**, ivi compreso, quindi, l'**articolo 2247 cod. civ.**. Non a caso la **lettera d)** del comma 18 del citato articolo 90 fa riferimento sia “all'assenza di scopo di lucro” che alla “previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi tra gli associati”. La seconda parte non costituisce un rafforzativo della prima (non se ne comprenderebbe il senso) ma, in realtà, si riferisce proprio alle società sportive di capitali le quali sono tenute a fare **lucro oggettivo** (ossia svolgere attività di impresa) al fine di poter giustificare la loro collocazione tra le imprese del libro quinto del codice civile ma devono **escludere il lucro soggettivo** (ossia la possibilità di distribuire gli utili così conseguiti). **La crescita dell’“impresa” sportiva così ideata è figlia, appunto, del reinvestimento obbligatorio degli utili.** Ed è proprio questo limite quello che giustifica e legittima il trattamento di favore ai fini fiscali (vedi anche il **D.Lgs. 112/2017** sulla impresa sociale).

Tale concetto appare condiviso anche dalla giurisprudenza comunitaria sul concetto di **assenza di scopo di lucro**. Alla domanda posta dal Giudice del rinvio se una organizzazione possa essere intesa “senza scopo lucrativo” anche se essa tende sistematicamente a **produrre eccedenze** che vengono in seguito dalla stessa destinate all'esecuzione delle sue prestazioni, il Giudicante comunitario così statuisce: “... il fatto che una organizzazione realizzi del pari profitti, anche se da essa perseguiti o prodotti sistematicamente, non può porre in discussione la qualificazione iniziale di tale organizzazione **fintanto che tali profitti non siano distribuiti come utili ai soci** della organizzazione stessa ... un'organizzazione può essere qualificata come **senza scopo lucrativo** anche se essa tende sistematicamente a produrre eccedenze che in seguito vengono dalla stessa destinati **all'esecuzione delle sue prestazioni**” (Corte di giustizia della Comunità europea sez. 5 Sentenza del 21.03.2002 n. 174).

Ne consegue che, come giustamente evidenziato dalla stessa Agenzia delle entrate nella già citata **circolare 18/E/2018**: “**nei confronti delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro non possono trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali** recate dagli artt. 143 e seguenti del Tuir, fatte salve le specifiche eccezioni di seguito illustrate Da ciò consegue che può trovare applicazione nei confronti delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, oltre al regime fiscale previsto dalla legge 398/91 anche in via eccezionale la disposizione contenuta nell'art. 148 comma 3 del Tuir **Le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 289/02 infatti, come sopra esposto, ancorché non perseguano scopo di lucro assumono dal punto di vista della soggettività fiscale natura commerciale** e sono riconducibili nell'ambito dei soggetti passivi Ires di cui all'articolo 73 comma 1 lettera a) del Tuir”.

Tale tesi era presente già nella **circolare 21/E/2003**: “Si chiarisce che **le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali, ancorché non perseguono fini di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale** e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell’ambito dell’articolo 87 (NDR oggi 73 e ss), comma uno, lettera A) del Tuir. L’assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione”.

Ne consegue che, sotto il profilo fiscale, le società sportive dilettantistiche sono enti commerciali soggetti al reddito di impresa che hanno il diritto (ma, volendo, non l’obbligo) di applicare, sussistendone i presupposti, le agevolazioni di cui alla Legge 398/1991 e articolo 148, comma 3, Tuir.

Seguendo logicamente tali presupposti “la Suprema Corte, con la decisione n. 20334 ha ritenuto, in maniera condivisibile, che **l’esenzione da ICI spetti esclusivamente per la gestione con modalità non commerciali di attività sportive**”, pertanto: “è chiaro come tale agevolazione non possa essere riconosciuta ad un soggetto imprenditoriale... che ha notevoli dimensioni e che non svolge in modo esclusivo attività dilettantistica sportivo – ricreativa”.

In maniera inaspettata, invece, la successiva decisione (n. 23053) della stessa sezione della **Corte di cassazione giunge a differente conclusione.**

Partendo dal presupposto che il primo comma dell’**articolo 90 L. 289/2002** equipara le società sportive di capitali alle associazioni dilettantistiche **ha ritenuto di poter estendere l’esenzione ai fini Ici anche alle Ssd** a meno che queste “al di là della veste formale ... svolgano in concreto attività commerciale avente scopo lucrativo”.

Ciò sul presupposto, da cui si dissente per i motivi sopra illustrati, che l’**articolo 90 L. 289/2002 ha creato: “un nuovo tipo di società che è appunto la società di capitali senza fini di lucro e perciò stesso non commerciale”.**