

## ENTI NON COMMERCIALI

### **Rassegna di giurisprudenza sulle associazioni sportive dilettantistiche – I° parte** di Guido Martinelli

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 3746 del 14.02.2020, confermando un consolidato orientamento giurisprudenziale ha precisato che le agevolazioni previste in favore delle associazioni sportive dilettantistiche dipendono “non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro”.

La Suprema Corte ha ricordato che, ai fini della qualifica di ente non commerciale, rileva l'esercizio in via prevalente di attività rese in conformità ai fini statuari non rientranti nella fattispecie di cui all'articolo 2195 cod. civ., svolte in mancanza di specifica organizzazione.

Tale affermazione, sia pure condivisibile in una prospettiva teorica (tenendo conto della disciplina degli enti non commerciali prima della riforma del terzo settore), non tiene conto della specificità riconosciuta dal medesimo legislatore alle attività sportive.

Dato per scontato che il presupposto per essere considerata una associazione sportiva dilettantistica sia, e debba essere, l'assenza di scopo di lucro e l'organizzazione democratica (requisiti specificatamente previsti anche dall'articolo 90, comma 18, L. 289/2002), si ritiene che lo svolgimento di prevalente attività commerciale, come tale, se svolta nel rispetto della disciplina vigente, non possa, ad altro titolo, comportare una decadenza dalla natura di sodalizio sportivo.

Infatti, nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche non trova applicazione (per espressa esclusione riportata al successivo comma quarto) il primo comma dell'articolo 149 Tuir, laddove viene indicato che, indipendentemente dalle previsioni statuarie, un ente perde la qualifica di ente non commerciale: “qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta”.

Ne deriva che, anche ove sia svolta prevalente attività commerciale, ad avviso dello scrivente, l'associazione sportiva mantiene la sua natura di ente non commerciale per quanto compatibile.

Il giorno precedente la Corte di legittimità ha pubblicato un'altra decisione (sentenza n. 3597 del 13.02.2020) in cui ha accolto, anche in questo caso, il ricorso della Agenzia delle entrate avverso la decisione della CTR Friuli Venezia Giulia che aveva rigettato l'appello dell'ufficio e quello incidentale del contribuente avente ad oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento per maggiori imposte Ires, Irap e Iva di una associazione sportiva dilettantistica.

Va subito ricordato che uno dei motivi di ricorso, il più interessante sotto il profilo delle conseguenze che avrebbe potuto avere dal punto di vista pratico, non è stato esaminato dalla Corte in quanto ritenuto assorbito dai precedenti.

Il punto su cui la Cassazione non si è espressa è relativo al giudizio sul comportamento, ritenuto “elusivo”, avuto dal contribuente in quanto l'attività svolta dalla associazione, in virtù di contratto di affitto d'azienda con una società commerciale che l'aveva gestita in precedenza era del tutto identica e, pertanto, si riteneva che fosse: “transitata a quest'ultima al fine di usufruire della tassazione agevolata prevista per gli enti non commerciali”.

La Suprema Corte ha ribadito che il **diritto al godimento delle agevolazioni fiscali** previste per le associazioni sportive dilettantistiche è condizionato non solo: “dall’inserimento nei loro atti costitutivi e negli statuti di tutte le clausole ... ma anche dall’accertamento che va effettuato dal Giudice di merito con congrua motivazione che **la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse**”.

#### **Prova di ciò deve essere offerta dal contribuente che si giova della agevolazione**

La decisione di legittimità, nell’accogliere il ricorso della Agenzia, ha rimarcato che **il Giudicante di Appello, violando il corretto riparto dell’onere probatorio**, pur in presenza dei rilievi contenuti nell’accertamento, **ha ritenuto di non dover tener conto, ai fini fiscali, dei riscontri relativi alla mancata convocazione e partecipazione degli associati all’assemblea e alla conseguente verifica della sussistenza di una effettiva vita associativa, limitando la propria indagine al controllo formale della veste giuridica assunta dall’associazione** con lo statuto, facendone da ciò discendere il diritto al godimento delle agevolazioni fiscali previste per le associazioni sportive dilettantistiche.

Tale motivazione, ritenuta assorbente, accolta dalla Corte di Cassazione, ha impedito l’esame del punto del ricorso relativo alla **prosecuzione dell’attività della Asd già svolta in precedenza da società commerciale** retta dalla **medesima governance** della associazione e rimasta **“titolare” della azienda**.

Si teme che, sul punto, la presa di posizione sia solo **rimandata**.

## **ENTI NON COMMERCIALI**

### ***Rassegna di giurisprudenza sulle associazioni sportive dilettantistiche – II° parte*** **di Guido Martinelli**

Proseguendo l'analisi avviata con il **precedente contributo**, giova sottolineare che anche **la CTR Emilia Romagna, con propria decisione del 10.01.2020**, è tornata sul tema della presunzione di spesa pubblicitaria delle **sponsorizzazioni sportive** il cui valore complessivo non supera i 200.000 euro, ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dall'**articolo 90, comma 8, L. 289/2002**.

La controversia nasceva da **un accertamento operato dall'Agenzia delle entrate di Reggio Emilia che riprendeva a tassazione, tra l'altro, "l'illegittima deduzione di spese pubblicitarie ritenute indimostrate, eccessive, e comunque non utili rispetto all'attività commerciale svolta per difetto di inerenza"**.

Confermato in primo grado l'accertamento, per il capo di nostro interesse, il contribuente impugnava la decisione per la parte relativa alla **indeducibilità delle spese pubblicitarie**.

Ribadiva di aver provato, già in primo grado, sia i pagamenti alle società sportive, sia **l'effettivo svolgimento di tale attività di sponsorizzazione** e di promozione dell'immagine grazie al deposito di copioso **materiale fotografico**.

In merito, poi, alla utilità commerciale, l'azienda ha provato che nei consigli direttivi delle società sportive sponsorizzate sedevano alcuni dei **migliori clienti dell'azienda oggetto di accertamento**.

Il Giudicante di secondo grado, ha ritenuto che, **una volta verificati i presupposti** (ossia l'effettività della spesa e l'adempimento del contratto da parte della sportiva), l'aspetto della pretesa **antieconomicità** della sponsorizzazione appare superato **dalla disposizione normativa sopra indicata che costituisce: "una norma di favore per le associazioni sportive dilettantistiche perché consente l'integrale deducibilità delle sponsorizzazioni loro rivolte e quindi incentiva la corresponsione di denaro da parte degli sponsor"**.

Ha quindi chiarito che, ai fini della applicazione della norma, non occorra una **valutazione di inerenza** in ordine alla **congruità dei costi** rispetto al volume d'affari e all'oggetto sociale, in quanto, per poter qualificare la sponsorizzazione sportiva quale spesa pubblicitaria sono **sufficienti quattro elementi**:

- a) la qualifica **sportivo-dilettantistico del soggetto sponsorizzato**;
- b) il rispetto del **limite quantitativo di euro 200.000 annui**;
- c) l'obiettivo di **promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor**;
- d) la specifica **attività promozionale** posta in essere dal soggetto sponsorizzato.

**La sezione lavoro della Corte d'Appello di Firenze, con sentenza n. 196 del 07.05.2019**, è intervenuta, invece, su un ricorso, svolto dagli enti previdenziali **contro una sentenza di primo grado che aveva accolto un ricorso di una associazione sportiva dilettantistica** avverso un verbale di **accertamento relativo ad omissioni contributive**

**ed assicurative in relazione ad un rilevante numero di collaboratori impiegati nei centri estivi per ragazzi** dalla stessa gestiti in convenzione con il Comune di Firenze.

Secondo la tesi degli istituti appellanti: *“tali rapporti di collaborazione dovevano essere considerati di natura subordinata e comunque non poteva trovare applicazione l'esenzione di cui all'articolo 67 primo comma lett. m) Tuir in quanto tali lavoratori erano stati impiegati in attività di animazione, coordinamento, custodia e sporzionamento dei pasti e quindi non in attività sportive in modo diretto.”*

Il primo Giudice aveva ritenuto che la funzione principale delle risorse umane coinvolte fosse appunto quella dell'**avviamento ad una specifica disciplina sportiva**, assumendo le **altre attività svolte carattere meramente sussidiario**.

Sulla base di tale presupposto e della circostanza che la didattica e la formazione sono da ricomprendersi nel concetto di **esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica**, secondo la sentenza appellata **non appariva rilevante “accertare la natura (subordinata o autonoma) delle collaborazioni in quanto la legge consente l'esonero senza distinzioni”**.

Di contrario avviso si dichiara invece il **Giudice di Appello**.

Sostanzialmente viene ritenuto che **l'attività svolta, nell'ambito dell'appalto con il Comune di Firenze, non sia stata quella di svolgere od organizzare competizioni, gare, manifestazioni sportive a carattere dilettantistico ma si sia trattato di animazione, intrattenimento e controllo dei ragazzi** nei centri estivi del Comune di Firenze (*“I collaboratori hanno svolto con contenuti diversi attività di animazione, di coordinamento, di custodia e di assistenza ai pasti”*).

**A tale convincimento il Collegio giungeva anche analizzando il bando di gara in cui si indicava che il centro estivo era: “un servizio educativo, ludico, sportivo e culturale”**.

Pertanto ha ritenuto che nei centri estivi non venisse svolta principalmente attività sportiva, provato anche dal fatto che: **“non è infatti richiesto nel bando il contributo di alcun istruttore sportivo”**. Lo stesso volantino redatto per la promozione di detti centri prevede un **“servizio educativo che comprende attività di animazione, gite, pasti, trasporti e assicurazione”**.

Veniva pertanto accolto il ricorso presentato dagli enti previdenziali, con la riconversione del rapporto tra quelli per i quali si applica la disciplina del **rapporto di lavoro subordinato**, trattandosi di **collaborazione etero organizzata**.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Terzo settore e la recente prassi amministrativa enti non profit*

di **Guido Martinelli**

Il 27 febbraio scorso evidenziavamo i problemi che nascevano dalla circostanza che, a circa un anno dalle prime notizie sull'esistenza della **bozza di decreto sulle attività diverse**, di cui all'**articolo 6 del codice del terzo settore**, il medesimo non fosse ancora approdato alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (si legga il precedente contributo "**Le attività diverse, lo sport e il terzo settore**").

Purtroppo continueremo ad attenderlo.

**Il Consiglio di Stato, infatti, con proprio provvedimento n. 248/2020 del 29.01.2020 ha sospeso l'espressione del proprio parere** sulla bozza che era stata approvata, sollecitando chiarimenti da parte del Ministero.

Prescindendo da alcuni aspetti meramente formali, **i rilievi si fondano sul presupposto che, alla data di formulazione del parere, non risultava ancora inviata (e quindi non se ne conosceva il conseguente parere) alla Unione europea la richiesta di autorizzazione al pacchetto di agevolazioni fiscali inserite nel codice del terzo settore.**

In particolare, l'attenzione che viene formulata è alla circostanza che: "*il decreto attuativo dell'articolo 6 del cts ... amplia l'ambito oggettivo (e soggettivo) di applicazione dei sistemi forfetari di cui ai citati articoli 80 e 86 e delle altre agevolazioni fiscali **senza delimitare sufficientemente il parametro della strumentalità***".

Pertanto diventava necessario verificare preventivamente "*la **compatibilità comunitaria delle disposizioni in esame***".

La prima nota del Ministero del Lavoro in commento è la **n. 2088 del 27.02.2020**.

In questo documento viene chiarito che, non essendo **le disposizioni di cui agli articoli 8** (destinazione del patrimonio e divieto di scopo di lucro) e **16** (recante la disciplina del lavoro negli enti del terzo settore) collegate alla entrata in vigore del Registro Unico nazionale del terzo settore, queste **debbono intendersi già applicabili dalla data di entrata in vigore del codice (3 agosto 2017)**.

Ovviamente, con riferimento al **requisito oggettivo**, le norme si applicano ai rapporti instaurati da tale data in avanti, per il principio della **irretroattività delle leggi**.

Per quanto riguarda, invece, l'ambito soggettivo, **queste norme troveranno applicazione per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale; per le Onlus, invece, essendo provvisoriamente ancora in vigore la disciplina di cui al D.Lgs. 460/1997, sarà ancora questa il riferimento** per la definizione, ad esempio, di lucro indiretto.

Per la determinazione dei valori di retribuzione su cui calcolare il lucro indiretto il Ministero ritiene che: "*... saranno quelli scaturenti dai diversi **livelli della contrattazione collettiva** (nazionale, territoriale o aziendale). In particolare, stante il generico riferimento dell'articolo 8 comma 3 al concetto di retribuzione, si ritiene che debba essere presa a riferimento a tal fine anche la **parte variabile della retribuzione** ...*".

La nota conclude confermando che la sussistenza di qualsiasi forma di rapporto di lavoro con l'ETS preclude al lavoratore la possibilità di **svolgere attività di volontariato per il medesimo ente**.

L'ultima nota da esaminare è la **n. 2243 del 04.03.2020**.

In via preliminare si conferma che **uno degli elementi qualificanti la natura di Ets sia l'aspetto privatistico**: *“con conseguente esclusione delle **pubbliche amministrazioni** dal perimetro del terzo settore”*.

Ciò premesso il documento di prassi amministrativa interviene per chiarire la portata dell'**articolo 4, comma 2, del codice del terzo settore**, laddove introduce il principio che gli Ets **non** possano essere sottoposti **“a direzione e coordinamento o controllati”** da **amministrazioni pubbliche**, formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali, di rappresentanza di categorie economiche o di datori di lavoro.

Assodato che la natura associativa impedisce ogni applicazione del concetto di **controllo** alla misura della partecipazione del capitale, il Ministero ritiene che detta situazione **si verifichi**: *“laddove l'atto costitutivo e lo statuto riservino ad un **determinato soggetto**”, ricompreso nell'elenco sopra ricordato, **“la maggioranza dei voti esercitabili nell'organo assembleare, di indirizzo o nell'organo amministrativo, a prescindere dai diversi schemi di governance che gli Ets possono adottare”***.

Il Ministero ricorda come possa sussistere anche una **forma di controllo esterno**, pertanto comunque vietato, nel caso in cui vi siano **“accordi di natura contrattuale tra due o più enti, dei quali quello (o quelli) appartenente alle categorie escluse sia posto in condizione, in virtù di tali accordi, di esercitare un'influenza dominante sull'altro, determinandone gli indirizzi gestionali”**.

Per quanto riguarda, invece, **la sussistenza di una attività di direzione e coordinamento da parte dei soggetti esclusi**, questa, secondo il Ministero, dovrà essere verificata in concreto **“sulla base di elementi suscettibili di indicare una effettiva influenza sulla gestione da parte del soggetto escluso”**.

Si specifica, infine, che per le **imprese sociali** varranno, invece, le **specifiche discipline in materia previste dal D.Lgs. 112/2017**.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Il Decreto Cura Italia e i lavoratori dello sport*

di Guido Martinelli

La **Gazzetta Ufficiale n. 70 del 17.03.2020** ha pubblicato il **D.L. 18/2020, c.d. decreto Cura Italia**, recante il sostegno ai lavoratori e alle imprese a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid – 19, al cui interno sono contenute alcune norme di ausilio anche per chi opera nell'ambito delle attività sportive.

L'articolato prevede, al suo **articolo 27**, che **ai lavoratori titolari di partita Iva e ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, iscritti alla Gestione separata Inps**, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, **sia riconosciuta una indennità per il mese di marzo 2020 pari a 600 euro.**

**Detta indennità, erogata dall'Inps**, non concorre alla formazione del reddito, e non potrà essere riconosciuta ai percettori di reddito di cittadinanza.

Tale somma viene erogata fino alla concorrenza del limite di spesa di 203,4 milioni di euro. Si ritiene pertanto che **all'interno di questa categoria vi possano rientrare anche gli sportivi dilettanti (ad esempio personal trainer, maestri di tennis, ecc.) che, però, siano iscritti alla gestione separata Inps e non alla c.d. gestione spettacolo ex Enpals** (come accade, ad esempio, agli atleti professionisti titolari di contratto di lavoro autonomo).

Ma la norma, per la platea potenzialmente molto più vasta, che ha suscitato il maggiore interesse è quella di cui **all'articolo 96, che rubrica "Indennità collaboratori sportivi"**.

Il decreto prevede il riconoscimento, da parte di Sport e Salute S.p.A., di **un'indennità per il mese di marzo pari a 600 euro** (si tratta della indennità già prevista dal precedente **articolo 27**) **anche in relazione ai rapporti di collaborazione di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir, già in essere alla data del 23 febbraio 2020, instaurati da federazioni sportive nazionali (FSN), enti di promozione sportiva (EPS), società e associazioni sportive dilettantistiche (SSD e ASD).**

Le **domande** dei percettori di compensi sportivi interessati, unitamente alla **autocertificazione** della preesistenza del rapporto di collaborazione e della mancata percezione di altro reddito da lavoro sono presentate alla **società Sport e Salute**, sulla base anche dei dati contenuti nel registro Coni delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

**Le modalità saranno stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, che sarà emanato entro 15 giorni** dalla data di entrata in vigore del decreto.

Si evidenzia che detto termine ha **carattere ordinatorio** e, pertanto, appare facile profezia prevedere che tale scadenza possa **non essere rispettata.**

**Le domande saranno soddisfatte fino al raggiungimento del finanziamento previsto di 50 milioni di euro.** Ne consegue che dovrebbero essere evase in modo cronologico sulla base delle richieste pervenute.

**Il predetto emolumento non concorrerà alla formazione del reddito. Si ritiene, pertanto, che non dovrà essere calcolato ai fini del computo, sia della fascia esente dei 10.000 euro, che di quella successiva di 30.658,28 euro** in cui la ritenuta da operare passa da titolo di imposta a titolo d'acconto.

Si ritiene che **il termine usato “rapporti di collaborazione” si riferisca sia ai soggetti che svolgono esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche che collaborazioni coordinate e continuative di carattere amministrativo-gestionale.**

Analogamente, la previsione normativa sembra presupporre che la prestazione svolta dallo sportivo dilettante sia *ab origine* a carattere oneroso e, quindi, **non di volontariato.**

Si ritiene che, ai sensi dell'**articolo 31** del decreto in esame, anche questo tipo di indennità non possa essere corrisposto ai percettori di reddito di cittadinanza.

Premesso questo, **numerosi sono i dubbi** che si auspica possano essere chiariti dall'emanando decreto.

**Il primo quesito è se siano ricompresi o meno in questi rapporti di collaborazione anche gli atleti** che percepiscono le indennità oggetto di esame. Lo spirito della norma sembrerebbe non comprenderli, contrariamente alla lettera della disposizione, che non li esclude. Un chiarimento potrebbe essere opportuno.

Così come **diventa opportuno comprendere se detto importo possa essere erogato anche nel caso in cui lo sportivo non abbia subito conseguenze economiche avendo, ad esempio, già incassato l'intero corrispettivo previsto per la prestazione.** Questo potrebbe essere il caso dei collaboratori delle Federazioni sportive nazionali che, avendo queste ultime già a preventivo l'importo di queste collaborazioni, apparentemente **non dovrebbero evitare il pagamento** dei corrispettivi pattuiti.

Così come **rimane il dubbio se possano accedere anche coloro i quali avessero compensi previsti per il mese di marzo inferiori all'importo dell'indennità stabilita dal decreto in esame.**

Analogamente, come si potrà dimostrare l'esistenza del rapporto di collaborazione in assenza di un contratto scritto?

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Le novità per il non profit del Decreto Cura Italia Enti non Profit*

di Guido Martinelli

Il **D.L. 18/2020** contiene numerose norme che vanno ad impattare, direttamente o potenzialmente, il **mondo dell'associazionismo e del terzo settore**.

Non dobbiamo dimenticare che tutto il provvedimento dovrà essere **convertito in legge** e, pertanto, **non sono da escludersi modifiche** legate a tale obbligo di passaggio parlamentare.

**L'articolo 22 concede ai datori di lavoro del settore privato "e del terzo settore compresi", in conseguenza della emergenza epidemiologica da Covid-19, trattamenti di cassa integrazione in deroga per il proprio personale dipendente, per la durata della sospensione del rapporto di lavoro e comunque per un periodo non superiore a nove settimane.**

Fra i beneficiari sono compresi gli **enti del terzo settore "compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti"**.

Per i **datori di lavoro che occupano fino a 5 dipendenti** non è necessario l'accordo sindacale preventivo **neanche concluso in via telematica**.

La prestazione è concessa con **decreto delle Regioni e delle Province autonome** interessate, le quali provvederanno anche alla **verifica della sussistenza dei requisiti di legge**. Sarà l'Inps ad erogare direttamente ai **lavoratori** quanto dovuto.

**L'articolo 35**, rubricato "*Disposizioni in materia di terzo settore*", **proroga al 31 ottobre il termine, oggi fissato al 30 giugno, entro il quale le Onlus, le associazioni di promozione sociale e le organizzazioni di volontariato, le imprese e le cooperative sociali possono procedere alle modifiche statutarie** obbligatorie richieste dalla riforma del terzo settore con **semplice assemblea ordinaria**.

Entro lo stesso termine, i medesimi enti potranno procedere allo svolgimento delle **assemblee di approvazione del loro rendiconto**. Tale termine **non appare vincolante** per gli **altri enti senza scopo di lucro**, il cui termine per l'approvazione dei rendiconti **non è fissato per legge**.

**L'articolo 47** prevede che nei "**Centri semiresidenziali, comunque siano denominati dalle normative regionali, a carattere socio-assistenziale, socio-educativo, polifunzionale, socio-occupazionale, sanitario e socio-sanitario per persone con disabilità, l'attività dei medesimi è sospesa dalla data del presente decreto e fino alla data di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 9 marzo 2020.**"

**L'articolo 61** prevede che **siano sospesi i termini per i versamenti delle ritenute alla fonte nonché gli adempimenti e i versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria** dei seguenti soggetti:

- soggetti che **gestiscono teatri, sale da concerto, sale cinematografiche**, ivi compresi i servizi di biglietteria e le attività di supporto alle rappresentazioni artistiche;
- soggetti che **organizzano corsi, fiere ed eventi**, ivi compresi quelli di carattere artistico, culturale, ludico, sportivo e religioso;

- musei, biblioteche, archivi, luoghi e monumenti storici, nonché orti botanici, giardini zoologici e riserve naturali;
- **asili nido e servizi di assistenza diurna** per minori disabili, servizi educativi e scuole per l'infanzia, servizi didattici di primo e secondo grado, corsi di formazione professionale, soggetti che svolgono attività di assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili o che siano **organizzazioni non lucrative di utilità sociale alle associazioni di promozione sociale che esercitano, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale previste dall'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 117/2017.**

I **versamenti sospesi** dovranno essere effettuati senza applicazione di sanzioni e interessi in un'unica soluzione entro il **31 maggio 2020**, o mediante rateizzazione **fino ad un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020**. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.

**L'articolo 66 prevede che per le erogazioni liberali in denaro e in natura, effettuate nell'anno 2020 dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali**, in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica **spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30%, per un importo non superiore a 30.000 euro.**

**Per le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa, si applica l'articolo 27 L. 133/1999.**

Ai fini dell'**imposta regionale sulle attività produttive**, le erogazioni liberali di cui al periodo precedente sono **deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate.**

Ai fini della **valorizzazione delle erogazioni in natura di cui ai commi 1 e 2**, si applicano, in quanto compatibili, le **disposizioni di cui agli articoli 3 e 4 del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 28 novembre 2019.**

**L'articolo 73 prevede che, fino alla data di cessazione del periodo emergenziale, le associazioni private, riconosciute e non, e le fondazioni, che non abbiano regolamentato modalità di svolgimento delle sedute in videoconferenza, possano riunirsi secondo tali modalità, nel rispetto di criteri di trasparenza e tracciabilità previamente fissati**, purché siano individuati sistemi che consentano di identificare con certezza i partecipanti nonché adeguata pubblicità delle sedute, ove previsto, secondo le modalità stabilite da ciascun ente.

**L'articolo 88 prevede che, in presenza della sopravvenuta impossibilità della prestazione dovuta in relazione ai contratti di acquisto di titoli di accesso per spettacoli di qualsiasi natura, ivi inclusi quelli cinematografici e teatrali, e di biglietti di ingresso ai musei e agli altri luoghi della cultura, i soggetti acquirenti possano presentare, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, apposita istanza di rimborso al venditore, allegando il relativo titolo di acquisto.**

Il venditore, entro trenta giorni dalla presentazione della istanza di cui al primo periodo, provvede all'emissione di un **voucher di pari importo al titolo di acquisto**, da utilizzare entro un anno dall'emissione.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Lo sport e l'emergenza sanitaria*

di Guido Martinelli e Marco D'Isanto

Il **blocco delle attività sportive** causata dalla emergenza sanitaria sta facendo emergere una serie di **problematiche** fino ad oggi mai esaminate.

Infatti, **le associazioni e le società sportive**, ad esempio, **sono da una parte obbligati alla chiusura totale delle loro attività** e quindi all'incapacità obiettiva di produrre ricavi e **dall'altra** sono costrette a continuare a **garantire**, ad esempio, il **pagamento dei canoni di locazione degli impianti sportivi**.

Per coloro i quali operano in **impianti "pubblici"** è intervenuto l'**articolo 95 D.L. 18/2020**, rubricato "**Sospensione versamenti canoni per il settore sportivo**" che consente alle associazioni e società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, di **sospendere dal 17 marzo fino al prossimo 31 maggio 2020 i termini di pagamento dei canoni di locazione e concessori** relativi all'affidamento di **impianti sportivi pubblici** dello Stato e degli enti territoriali.

Ma non vi è dubbio che la situazione in esame costituisce certamente un **fatto non riconducibile al concessionario**, dovuto a **norme regolamentari**, che va ad incidere sulle **condizioni di equilibrio economico-finanziario del rapporto concessorio** pregiudicato a causa della sospensione o della limitazione delle attività e, quindi, a causa del **venir meno dei ricavi ad esse riconducibili**.

Ne deriva che **questo potrà produrre anche una revisione dei rapporti concessori con "possibile" allungamento della stessa o comunque rideterminazione dei suoi contenuti**.

Purtroppo **analoghe "buone notizie"** (salvo novelle che potranno essere inserite in sede di conversione del decreto legge Cura Italia) **non possono essere date per i gestori di impianti sportivi di proprietà privata** che dovranno necessariamente addivenire ad un accordo.

Infatti si ritiene che **non possa trovare applicazione il credito di imposta previsto dall'articolo 65 D.L. 18/2020 per i soggetti che svolgono attività commerciali e artigianali in locali accatastati nella categoria C/1**.

Si pone dunque il problema di verificare, mediante **una negoziazione con i rispettivi proprietari degli immobili**, la **possibilità di ridurre il canone di locazione e di eventualmente posticipare il pagamento del corrispettivo nei mesi in cui si saranno ripristinate condizioni di normalità**.

Sul presupposto che, nel caso in esame, non si voglia comunque raggiungere il risultato di una **risoluzione del contratto per impossibilità sopravvenuta** della prestazione ma una sua conservazione a condizioni riviste alla luce della **ridotta possibilità, per un determinato periodo, dell'utilizzo degli stessi**.

In tal caso il **conduttore potrà proporre la sospensione dei canoni per il periodo in cui non ha potuto, per *factum principis*, godere dell'immobile e la ripresa della prestazione concernente l'obbligo del pagamento non appena la prestazione**

**oggetto del contratto diventi possibile.** Ovviamente sul presupposto che oggetto della locazione sia un **immobile destinato a “palestra”** (vedi sul punto anche l'**articolo 1258, comma 1, cod. civ.**).

**La Corte di Cassazione (sentenza n. 5576 del 09.04.2003) ha stabilito che “le sole variazioni del canone non sono di per sé indice di una novazione di un rapporto di locazione, trattandosi di modificazioni accessorie della correlativa obbligazione”.**

Si tratta, infatti, di una modifica di un **elemento qualificato accessorio** che non impatta sugli elementi essenziali dell'obbligazione, e, dunque, una modifica del canone **non costituisce novazione contrattuale** e di conseguenza **non comporta la stipula di un nuovo contratto di locazione.**

**Nella risoluzione 60/E/2010 l'Agencia delle Entrate chiarisce che un accordo, che preveda la riduzione del canone, non concretizza una ipotesi di cessione, risoluzione o proroga dell'originario contratto di locazione,** né determina una ulteriore liquidazione dell'imposta e pertanto non sussiste in capo ai contraenti l'obbligo di comunicare all'Amministrazione finanziaria la modifica contrattuale intervenuta.

Nella stessa Risoluzione si chiarisce però che **può rispondere ad esigenze probatorie la necessità di attribuire all'atto di modifica contrattuale la data certa di fronte ai terzi mediante registrazione dell'accordo contrattuale.**

L'**esigenza probatoria** può essere rilevante proprio nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria, in virtù del fatto che la riduzione del canone **comporta una diminuzione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro e delle imposte dirette.** Dunque in caso di registrazione volontaria dell'accordo per fini essenzialmente probatori occorrerà fare riferimento al **contratto originario** e ai relativi **estremi di registrazione.**

Nel 2013 è poi intervenuto **D.L. 133/2014** (cosiddetto “Sblocca-Italia”) che, all'**articolo 19,** ha previsto che **“la registrazione dell'atto con il quale le parti dispongono esclusivamente la riduzione del canone di un contratto di locazione ancora in essere è esente dalle imposte di registro e di bollo”.**

La **risposta ad istanza di interpello n. 124 del 2018** l'Agencia delle Entrate, nel recepire l'intervento normativo, ha chiarito che l'ampia formulazione della previsione agevolativa contenuta nel **D.L. 133/2014** porta a ritenere che la possibilità di poter fruire di un **regime di esenzione dall'imposta di registro e di bollo** per la registrazione dell'atto con le quali le parti dispongono esclusivamente la riduzione del canone di un contratto di locazione **trovi applicazione senza che assuma alcuna rilevanza la natura dell'immobile.**

## ENTI NON COMMERCIALI

### *L'inquadramento dei collaboratori sportivi dopo il coronavirus*

di **Guido Martinelli**

La possibile, imminente, “**fase due**” dell'emergenza pandemica avvicina il momento della ripresa delle attività sportive.

Quali novità si presentano per l'inquadramento delle risorse umane impiegate all'interno degli impianti?

Il punto di partenza credo sia **l'articolo 3 del decreto attuativo dell'articolo 96 D.L. 18/2020, c.d. Cura Italia.**

Questa norma definisce i beneficiari del provvedimento sopra indicato quali “***i lavoratori titolari di un rapporto di collaborazione ai sensi dell'articolo 67 primo comma lettera m) del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917***”.

Da tale indicazione conseguono numerose conseguenze.

La prima è che, **per la prima volta** a livello legislativo dopo l'abrogazione della definizione di dette collaborazioni quali coordinate e continuative (previste dalla Legge di bilancio 2018 e abrogate con il c.d. Decreto dignità – D.L. 87/2018), **si ha conferma che le c.d. prestazioni sportive dilettantistiche hanno natura lavoristica.**

Pertanto risulta acclarato che detta forma di retribuzione potrà essere riconosciuta anche a soggetti che svolgono tale attività a titolo **principale**, ancorché non esclusivo.

La seconda è che, **all'interno di tale categoria**, noi ritroviamo tutti i percettori di compensi sportivi, quindi **anche gli atleti dilettanti e gli ufficiali di gara e gli arbitri.**

La natura di lavoratore di tali ultime categorie di soggetti che garantiscono il corretto svolgimento delle manifestazioni sportive dilettantistiche è confermata anche dall'**articolo 5, comma 1, lettera c), L. 86/2019** che espressamente comprende tra i lavoratori anche la figura “*del direttore di gara*”.

Appaiono, pertanto, al momento **superate tutte le precedenti posizioni dottrinali e giurisprudenziali che intravedevano in tali figura più una prestazione a finalità associative che a natura corrispettiva.**

È altrettanto chiaro che l'emersione di tali lavoratori e, in particolare, la loro rilevata quantificazione in termini numerici, legata alla richiesta della indennità dei 600 euro non può essere nascosta, anche perché si incrocia con il periodo di vigenza della delega concessa al Governo (scadrà a fine agosto prossimo) per la riscrittura della disciplina del **lavoro sportivo dilettantistico.**

È ormai palese che **la distinzione tra sportivi “lavoratori” e in quanto tali professionisti, disciplinati dalla L. 91/1981 e soggetti dilettanti, intesi come coloro che svolgono tali attività per diletto, appare superata** non solo dalla prassi ma anche dalle norme che si sono succedute.

Essendo confermato, dalle parole più volte ripetute del **Ministro Spadafora** che la scadenza di agosto per i decreti delegati di riforma dello sport sarà rispettata, ci troveremo

di fronte alla ripresa delle attività e nuove regole che disciplineranno l'esercizio di attività sportive dilettantistiche.

Il problema sarà il costo per la **copertura previdenziale e assicurativa** di queste prestazioni. Infatti, solo qui è presente la vera differenza rispetto ad altre forme di lavoro autonomo previste dall'ordinamento.

Secondo una tabella predisposta dal portale "Fisco sport", **su un compenso di 25.000 euro lordi già oggi l'inquadramento come sportivo dilettante prevede un carico fiscale pari a euro 3.450; se ipotizzassimo, invece, una partita iva a forfait al 5%, le imposte sono pari a euro 860 e il forfait al 15% prevede imposte pari a euro 2.580.**

È palese, quindi, che la differenza in termini di costi tra i trattamenti non sportivi e quelli sportivi è data esclusivamente dal **carico previdenziale**, presente nei primi e non nei secondi visto che, addirittura, lo sportivo, ai fini fiscali, ha un carico maggiore.

Nel momento in cui anche sulle **prestazioni sportive**, conformemente, del resto, alla loro qualificazione come prestazioni di lavoro e in ossequio al dettato costituzionale, sarà inserita una **copertura previdenziale e assicurativa** la "convenienza" ad utilizzare tale soluzione si ridurrebbe notevolmente.

D'altro canto diventa difficile prevedere che non si vada in questa direzione.

Ma se questo fosse vero, come crediamo, la conseguenza è che i centri sportivi appena usciti (o forse non ancora) dall'incubo della chiusura degli impianti per la pandemia (con la correlata crisi finanziaria derivata dai mancati incassi) si troveranno, con ogni probabilità, a dover sopportare costi ulteriori non previsti e comunque impossibili da sostenere nel quadro della post emergenza.

Ecco allora che **sarebbe auspicabile che il riconoscimento come rapporto di lavoro pieno (con correlato versamento di contributi previdenziali e assicurativi) per i lavoratori dello sport dilettantistico fosse accompagnato da un periodo iniziale di defiscalizzazione di detti oneri**, al fine di facilitare la ripresa o comunque legato ad un inquadramento che possa prevedere un diverso e più **ridotto peso dei contributi** rispetto a quelli oggi previsti per il settore spettacolo (si veda, a tal proposito, il settore dell'agricoltura o quello dei lavori domestici).

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Convertito in legge il decreto Cura Italia: quali novità per il non profit*

di Guido Martinelli

**Il D.L. 18/2020, c.d. “Cura Italia” è stato definitivamente convertito in legge.** In attesa della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, analizziamo le novità introdotte in sede parlamentare che riguardano il mondo dello sport e del terzo settore.

**Vengono introdotte, al terzo comma dell’articolo 35**, per le onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, **oltre alla conferma della possibilità di approvare il bilancio consuntivo entro il prossimo 31 ottobre, anche la possibilità di svolgere, entro lo stesso termine, “le attività correlate ai fondi del cinque per mille per l’anno 2017”.**

Tale scadenza viene confermata anche per la **rendicontazione di eventuali progetti** assegnati sulla base di **leggi nazionali e regionali**.

Viene **introdotto un comma 3 bis** che prevede, per il solo 2020, la possibilità, per i beneficiari del riparto delle somme del cinque per mille, di redigere l’apposito rendiconto entro 18 mesi dal ricevimento delle somme, invece dei dodici previsti dall’**articolo 8 D.Lgs. 111/2017**.

**Il nuovo comma 3 ter estende la possibilità, per il corrente anno, di approvare i propri bilanci entro il 31 ottobre anche a tutti gli enti non commerciali e comunque a tutte le associazioni, riconosciute e non riconosciute, comitati e fondazioni.**

Pertanto anche le **associazioni sportive e quelle culturali**, inizialmente escluse dalla proroga, ove il periodo statutariamente previsto per l’approvazione del rendiconto cadesse nel periodo emergenziale, potranno, indipendentemente dall’indicazione del loro statuto, approvare il bilancio entro il prossimo **31 ottobre**.

Viene, infine, introdotto un **comma 3 quater**, che prevede una periodicità triennale, al posto di quella biennale, per la **“verifica delle capacità e dell’efficacia”** delle **organizzazioni per gli aiuti umanitari** di cui all’**articolo 26 L. 125/2014**.

**L’articolo 88 conferma la possibilità, anche per gli spettacoli sportivi** che non hanno avuto luogo a causa del blocco degli impianti, di evitare la ripetizione in numerario delle quote degli abbonamenti non goduti e **di restituire un voucher di pari importo al titolo di acquisto** da utilizzare entro un anno dalla emissione.

Inalterate le previsioni dell’**articolo 95**, inerente la sospensione del canone di locazione e concessorio di impianti sportivi pubblici che potranno essere versati senza applicazione di sanzioni e interessi **“in un’unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante rateizzazione fino ad un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di giugno 2020”.**

Contrariamente alle aspettative, nessuna modifica degna di nota è stata apportata all’**articolo 96** per le **indennità ai collaboratori sportivi** percettori delle indennità di cui all’**articolo 67, comma 1, lett. m, Tuir**.

Il provvedimento rimane finanziato con il già dimostrato **insufficiente fondo di 50 milioni di euro**.

Pertanto, al momento, rimane confermata la preferenza, in sede di assegnazione dei fondi, ai soggetti che avevano percepito, nel 2019, un **corrispettivo inferiore ai diecimila euro**.

**L'articolo 106**, invece, vede integrata la rubrica, che recitava: *“Norme in materia di svolgimento delle assemblee di società”* con un inciso *“ed enti”* senza ulteriore specificazione.

Viene infatti introdotto un nuovo **comma 8 bis** che **estende l'applicazione dell'articolo anche “alle associazioni e alle fondazioni” che non siano già Onlus, organizzazioni di volontariato o associazioni di promozione sociale**.

Va rimarcato che non vengono citati i **comitati** per i quali si ritiene, comunque, che, in via interpretativa, possa essere applicata la norma in esame.

Il contenuto dell'articolo rimane **sostanzialmente immutato** rispetto alla stesura originale.

Il **comma 1** dispone che, in deroga agli **articoli 2364 e 2478 bis cod. civ.** il termine per lo svolgimento della assemblea ordinaria convocata entro il periodo di vigenza della emergenza da Coronavirus è prolungato a **180 giorni dalla chiusura dell'esercizio**.

Se appare pacifica questa proroga per le società del libro quinto del codice civile, anche se con divieto di scopo di lucro (vedi imprese sociali e società e cooperative sportive dilettantistiche), ci troviamo di fronte, per gli **enti non profit non appartenenti al terzo settore**, ivi comprese le **associazioni sportive**, a **due norme in apparente contrasto**.

Il nuovo **comma 3 ter dell'articolo 35**, che consente lo svolgimento dell'assemblea entro il 31 ottobre 2020 e questo nuovo **comma 8 bis** dell' che, in combinato disposto con il comma 1 del medesimo articolo sembra **limitare questa proroga al 31 luglio prossimo**.

Il **comma 2** prevede la **possibilità di svolgimento delle assemblee anche solo mediante “mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto”**.

Il successivo comma consente che l'espressione del voto possa avvenire anche mediante **consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto**. Il tutto anche in deroga alle eventuali diverse **previsioni statutarie**.

**Si apre, pertanto, per tutte le associazioni la possibilità di svolgere le assemblee a distanza**. Una opportunità che, ad esempio, anche per le **Federazioni sportive nazionali** potrebbe essere di estremo interesse.

## ENTI NON COMMERCIALI

### **Decreto Rilancio: le novità per lo sport italiano**

di **Guido Martinelli**

Le bozze attualmente in circolazione di quello che in origine era stato definito “**Decreto Aprile**”, poi, **causa dei ritardi**, “**Decreto Maggio**” e che ora appare ribattezzato come “**Decreto Rilancio**” contengono molte delle promesse che il Ministro Spadafora aveva annunciato in alcune sue apparizioni pubbliche.

Dalla lettura di questi documenti, salvo ulteriori modifiche che potrebbero essere inserite in sede di formale approvazione del decreto, **si proroga al 31 luglio (o mediante rateizzazione fino ad un massimo di 4 rate di pari importo a decorrere dal medesimo mese) rispetto all’originario 30 giugno il termine per il versamento dei canoni di locazione e concessori di impianti sportivi pubblici** e ne viene allargata la platea dei beneficiari anche agli **enti del terzo settore**. Entro lo stesso termine dovranno essere effettuati anche i **versamenti fiscali nel frattempo sospesi**.

Vengono introdotte, poi, **tre novità** importanti a gran voce richieste dal movimento sportivo, di cui ci si augura l’approvazione.

**La prima prevede la possibilità, dietro richiesta delle sportive che gestiscono impianti pubblici, di una revisione dei rapporti concessori** da attuarsi mediante la rideterminazione delle **condizioni di equilibrio economico-finanziario** originariamente pattuito che possono consentire anche la proroga della originaria durata del rapporto.

Se tale ipotesi si poteva considerare già implicita, a causa del periodo di chiusura del tutto innovativa, appare invece rilevante la soluzione prevista **per gli impianti sportivi di proprietà privata**.

In tal caso, infatti, **viene previsto a favore del conduttore il diritto ad una riduzione del canone locatizio in misura non inferiore al 60% dell’importo contrattuale per tutto il periodo di efficacia del provvedimento governativo di sospensione dell’attività** salvo che il locatore non offra una prova di pronta soluzione per la correzione dello squilibrio delle prestazioni.

Infine viene previsto che, entro 30 giorni dall’entrata in vigore del decreto di futura approvazione, **gli acquirenti che non hanno potuto godere dei servizi sportivi a causa della chiusura dell’impianto potranno chiedere al gestore l’emissione di un buono di pari importo al titolo di acquisto, da utilizzare entro un anno dal venir meno delle misure di sospensione dell’attività sportiva**.

Viene poi istituito un fondo per il **rilancio del sistema sportivo nazionale** finanziato, in quota parte, con i proventi relativi alle scommesse sportive.

**Si estende anche ai mesi di aprile e maggio la possibilità di ricevere l’indennità di 600 euro** prevista per i lavoratori che svolgono **attività sportiva dilettantistica** di cui all’**articolo 96 D.L. 18/2020**.

Il provvedimento appare finanziato con **200 milioni di euro** e si conferma che non possa essere riconosciuto ai percettori di **altro reddito di lavoro e del reddito di cittadinanza**.

Coloro che hanno già presentato la domanda per il mese di marzo e hanno ottenuto il contributo non saranno tenuti a ripresentare la domanda.

Viene rifinanziato anche il provvedimento per il mese di marzo di modo che possa essere garantito l'importo a **tutti i soggetti che hanno presentato domanda**.

Viene inoltre introdotta la possibilità della **cassa integrazione** per gli **sportivi professionisti con retribuzione annua lorda non inferiore a 50.000 euro**. Detto provvedimento al momento non ha copertura finanziaria definita.

In maniera ad avviso di chi scrive un po' sorprendente viene infine previsto che, per le controversie relative ai provvedimenti adottati dalle Federazioni di **annullamento, prosecuzione o conclusione delle competizioni** sia **esclusa ogni competenza degli organi di giustizia sportiva** e gli stessi siano devoluti al **Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio – Roma**, indicandone la procedura.

Il tutto con buona pace dell'**autonomia dell'ordinamento sportivo**.

Ma non possiamo tacere delle proposte che la società Sport e Salute spa (che ricordiamo essere società unipersonale del MEF) ha formulato in sede di audizione parlamentare durante la discussione del disegno di legge di conversione del **D.L. 23/2020** (c.d. **Decreto liquidità**) al fine di introdurre ulteriori modifiche di sostegno per il mondo sportivo di base.

Senza entrare nel merito di quelle che già appaiono inserite nell'altro provvedimento sopra esaminato, si segnala l'ipotesi di **introdurre una ulteriore fiscalità di vantaggio con la previsione di una detrazione Irpef fino al 50% per le erogazioni liberali e un credito di imposta del 60% sulle sponsorizzazioni**.

Si ipotizza, poi, la costituzione di un fondo di investimento per lo sport nonché l'**innalzamento della franchigia dei compensi esenti di cui all'articolo 67 Tuir, da diecimila a quindicimila euro, e la costituzione di un fondo previdenziale per lo sport**.

In realtà detto fondo appare più di **natura assicurativa**, in quanto dovrebbe garantire la **copertura assicurativa e sanitaria a tutti gli operatori sportivi** e al tempo stesso la **mutualità in caso di inabilità, perdita del posto di lavoro, ecc..**

Il prelievo sarebbe in **quota percentuale sul compenso** (4% fino a cinquemila euro; 8% fino a diecimila, 12 % per l'ultimo scaglione fino a quindicimila). Nulla viene precisato sulla parte eccedente o per la componente previdenziale o sulla individuazione del **gestore del fondo**.

Probabilmente una **proposta da rivedere**.

## ENTI NON COMMERCIALI

### ***Come cambiano le scadenze di versamento dopo il Cura Italia?***

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

Il **Decreto “Cura Italia” (D.L. 18/2020)** ha riscritto i termini per l’approvazione dei bilanci 2019 per società ed enti.

A seguito della **proroga** disposta dalla legge, è verosimile ritenere che siano **differiti anche i termini per il versamento delle imposte che risultano dalla dichiarazione dei redditi**. Vediamo perché.

Il **comma 3 dell’articolo 35 D.L. 18/2020** ha stabilito che, **per l’anno 2020**, le Onlus, le odv e le aps iscritte negli appositi registri *“per le quali la **scadenza del termine di approvazione dei bilanci** ricade all’interno del periodo emergenziale, come stabilito dalla delibera del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020, possono **approvare i propri bilanci entro ... [il] 31 ottobre 2020”***. E ciò, continua la norma, *“anche in deroga alle **previsioni di legge, regolamento o statuto”***.

Come visto, il differimento è limitato alle **tre specifiche categorie di soggetti**.

In sede di **conversione in legge** del decreto è stato inoltre introdotto, nello stesso **articolo 35, il comma 3-ter**, secondo il quale *“la disposizione di cui al comma 3 si applica anche agli enti disciplinati dai capi II e III del titolo II del libro primo del codice civile, nonché agli enti di cui all’**articolo 73, comma 1, lettera c)**” del Tuir*.

Questa modifica ci dice, in primo luogo, come per il legislatore nazionale sia ancora **difficile definire in maniera unitaria le organizzazioni senza scopo di lucro**.

Nonostante la **riforma del Terzo settore**, operata dal **D.Lgs. 117/2017** (Codice del Terzo Settore), i riferimenti sono ancora molti e diversi tra loro.

Oltre alle **categorie specifiche, individuate peraltro anche dal CTS**, e, cioè, **Onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale**, vengono infatti ora espressamente richiamati gli enti del libro primo del Codice civile (secondo la **definizione del diritto privato**, quindi, indipendentemente dalla qualifica fiscale) ma anche gli **enti non commerciali**, secondo la definizione, fiscale, che ne dà il Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Insomma, **associazioni, fondazioni, riconosciute o meno, comitati**, a prescindere che svolgano in via prevalente attività commerciale o meno, tutti quest’anno avranno **più tempo per approvare il bilancio**.

Nel caso in cui, però, questi soggetti debbano **pagare l’Ires o l’Irap** quale sarà la scadenza?

Secondo quanto prevede il **comma 1 dell’articolo 17 D.P.R. 435/2001** *“il versamento del saldo dovuto in base alla **dichiarazione relativa all’imposta sul reddito delle persone giuridiche** ed a quella dell’imposta regionale sulle attività produttive è effettuato entro l’ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta”*. Il termine **“ordinario”**, per chi ha il periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, è quindi il **30 giugno p.v.**

Tuttavia, prevede ancora l'**articolo 17 D.P.R. 435/2001**, *“i soggetti che in base a disposizioni di legge **approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio**”*.

Ci si chiede se quest'ultima previsione si renda applicabile per gli enti ai quali quest'anno è stata data la facoltà di approvare il bilancio entro il **31 ottobre 2020**, e, cioè, oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.

In caso affermativo, qualora l'assemblea di approvazione del bilancio avvenisse, ad esempio, il **30 ottobre**, il **versamento delle imposte che risultano dalla dichiarazione andrebbe effettuato entro il 30 novembre 2020**, senza la possibilità di fruire della rateizzazione.

Questa scadenza, tra l'altro, **coinciderebbe con il termine per il versamento anche del secondo acconto**.

In pratica, nello stesso termine verrebbero racchiusi il **saldo 2019** e il **primo ed il secondo acconto 2020**.

Se così non fosse, tuttavia, e se quindi la scadenza rimanesse quella **originaria** fissata dall'**articolo 17 D.P.R. 435/2001**, e, cioè il **30 giugno 2020** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, si potrebbe verificare la circostanza che **le imposte vengano pagate prima che il bilancio risulti approvato in via definitiva**, con il rischio di dover procedere ad **integrazioni** nel caso in cui l'assemblea dei soci decidesse di modificare qualche elemento significativo per la determinazione delle imposte (ad esempio, decidesse, per prudenza, di **non applicare la riduzione al 50% dell'Ires** disposta dall'**articolo 6 D.P.R. 601/1973**).

La questione, come visto, **non è di poco conto** ed è quindi più che mai necessario che l'Agenzia delle Entrate si **esprima in tempi rapidi, confermando o meno che il differimento del termine** per l'approvazione del bilancio 2019 disposto dall'**articolo 35 D.L. 18/2020** rappresenta quella “disposizione di legge” cui fa riferimento l'**articolo 17 D.P.R. 435/2001** che consente il **differimento del termine per il versamento delle imposte che risultano dalla dichiarazione**.

## ENTI NON COMMERCIALI

### *Alcune note di prassi amministrativa sugli enti del Terzo Settore*

di **Guido Martinelli**

Il **Ministero del Lavoro** ha proseguito, in questo mese di maggio, ad emanare importanti note a chiarimento di vari aspetti di questa fase transitoria, che ormai si trascina da troppo tempo, della **riforma del terzo settore**.

**Con la nota n. 3979 del 04.05.2020 ha risposto ad un quesito in materia di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale.**

Trattasi di **società** costituita vigente il precedente **D.Lgs. 155/2006**, che, pertanto, non ha mai goduto di agevolazioni fiscali nel pregresso regime e pure oggi, vigente l'attuale disciplina di cui al **D.Lgs. 112/2017**, non ha potuto godere delle **agevolazioni fiscali** previste dagli **articoli 16 e 18** della citata disposizione, in quanto, ai sensi del **comma 9** di quest'ultimo articolo, l'efficacia è subordinata alla **autorizzazione della Unione europea** ad oggi non ancora pervenuta.

Volendo proseguire l'attività, abbandonando la qualifica di impresa sociale, viene chiesto al Ministero se dovrà comunque provvedere alla **devoluzione del proprio patrimonio** ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 12, comma 5**, del decreto sull'impresa sociale.

Il Ministero ha confermato che, **essendo l'impresa consapevole, sin dalla sua costituzione** (norma simile era già presente nella disciplina antecedente), **che in caso di perdita dello status di "sociale" avrebbe dovuto devolvere il proprio patrimonio, tale disposizione andrà rispettata** essendo irrilevante la circostanza che nel suo periodo di vita l'impresa non abbia mai goduto di agevolazioni.

Pochi giorni dopo il **Ministero è intervenuto in materia di cooperative sociali (nota n. 4073 del 08.05.2020)** chiarendo, sempre a seguito di specifico quesito, che, **in un caso di fusione per incorporazione tra due cooperative sociali** (che si ricorda sono imprese sociali di diritto ai sensi dell'articolo 1, comma 4, **D.Lgs. 112/2017**), **queste "devono ritenersi non assoggettate al regime autorizzatorio e conseguentemente agli obblighi di notifica previsti ... dall'art. 12 del predetto decreto legislativo"** conformemente a quanto indicato anche nella **nota ministeriale n. 29103 del 31.01.2019**.

La **nota n. 4313 del 18.05.2020**, invece, ha trattato il tema della trasformazione, in regime transitorio, di una **organizzazione di volontariato in associazione di promozione sociale**.

Il problema che si pone, anche in questo caso, oltre che di "possibilità", in pendenza del regime transitorio, di passare, attraverso una cancellazione, **da un registro all'iscrizione nell'altro** (essendo ancora vigente l'attuale disciplina dei distinti registri regionali) è relativo alla **sussistenza o meno dell'obbligo della devoluzione del patrimonio**.

Il ministero chiarisce che la possibilità deve **"essere garantita agli enti senza comportare alcun tipo di penalizzazione riguardante il patrimonio residuo"** almeno fino a quando l'associazione rimarrà all'interno del perimetro degli enti del terzo settore.

Ciò in quanto **nel trasferimento tra una sezione all'altra del Runts** o, come nel caso in esame, nel periodo transitorio da un registro all'altro **l'appartenenza al terzo settore permane senza soluzione di continuità** e non ha luogo alcuna fuoriuscita dai regimi agevolati.

Il documento di prassi chiarisce poi che, nel caso di specie, **non sussiste una trasformazione in senso tecnico** il quanto il **soggetto rimane il medesimo** *“che modifica la propria qualificazione soggettiva ma non la propria natura associativa”*.

L'unica perplessità, se mi è consentito, è legata al fatto che, come odv, le cariche degli amministratori sono a **carattere volontario**, requisito che non viene previsto, invece, per i componenti del direttivo delle **aps**.

Il medesimo giorno il **Ministero ha emanato un'altra nota (n. 4313 del 18.05.2020)** chiarendo alcuni dubbi sull'interpretazione degli **articoli 82 e 101 del codice del terzo settore**.

**Si conferma**, in analogia a quanto già l'Agenzia delle entrate aveva chiarito nel precedente regime (L. 266/1991), **che spetti l'esenzione dalla imposta di registro sugli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato anche in questo periodo transitorio** in cui non è ancora operativo il Runts mantenendo l'obbligo di comunicare all'ufficio locale della Agenzia delle entrate che ha provveduto alla registrazione dell'atto costitutivo l'avvenuta iscrizione al pertinente registro delle odv, *“fatto salvo il recupero delle imposte non pagate con relativi interessi e sanzioni nel caso di mancato perfezionamento dell'iscrizione in parola”*.

Un **secondo tema affrontato nella nota** attiene agli effetti, per una associazione di promozione sociale che sia anche Onlus, in sede di **adeguamento statutario** al fine di **conformarlo alla previsione del codice del terzo settore**, se questo comporti la **immediata perdita della qualifica di Onlus e delle relative agevolazioni**.

**Il Ministero conferma che, ove l'associazione ottenga la trasmigrazione nel Runts dimostrandone di avere i requisiti previsti non dovrà provvedere ad alcuna devoluzione del patrimonio** che scatterà, invece, nel caso in cui non risultassero integrati i presupposti per l'iscrizione al runts da parte della **associazione**.

Un piccolo cenno meritano ancora **la nota n. 4344 del 19.05.2020 che conferma la scadenza del 31 ottobre per lo svolgimento delle attività correlate al contributo per l'anno finanziario 2017** mentre, per il 2020, resta confermato il periodo di 18 mesi per la redazione del **rendiconto**, e **la nota n. 4477 del 22.05.2020** con la quale, a seguito di specifico quesito, il Ministero ha confermato che: *“l'oggetto sociale anche a tutela degli obiettivi di conoscibilità degli enti del terzo settore ..... non può risultare indefinito. È quel che avviene in caso di una previsione statutaria che elenchi pedissequamente tutte o quasi le attività di cui all'articolo 5”*.

Pertanto, confermando i contenuti della **nota n. 3650 del 12.04.2019**, si ribadisce che **gli statuti degli ets non possano pedissequamente riprendere tutte le attività di interesse generale contemplate dal codice del terzo settore**.

## ENTI NON COMMERCIALI

### ***La responsabilità degli amministratori degli enti del terzo settore*** di Guido Martinelli

Il D.Lgs. 117/2017, meglio noto come codice del terzo settore (da ora in avanti cts) introduce, in capo agli amministratori degli enti iscritti al Registro Unico del Terzo settore, delle **responsabilità personali**, in alcuni casi espressamente sanzionate, che prescindono dal riconoscimento o meno della personalità giuridica dell'ente.

Detti aspetti dovranno essere attentamente valutati in una fase, come quella attuale, di carattere transitorio in attesa della **definitiva operatività della riforma**.

La norma di partenza è l'**articolo 91 cts** che rubrica: "**Sanzioni a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi**".

L'organo competente a emettere i **provvedimenti sanzionatori**, ai sensi di quanto previsto dal **comma 4**, è l'ufficio del **Registro Unico Nazionale del Terzo Settore**.

Il **comma 1** prevede che, **in caso di distribuzione indiretta di utili**, gli amministratori che hanno commesso o hanno concorso a commettere "*la violazione sono soggetti alla sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 euro a 20.000 euro*".

La problematicità della norma è da collegarsi alla previsione del **comma 2 e 3 dell'articolo 8** laddove la definizione del lucro indiretto, vietato, appare **ampiamente discrezionale e, pertanto, difficilmente oggettivizzabile**. Pertanto il rischio di doversi difendere, in casi di questo genere, è **ampio**.

La **seconda fattispecie**, disciplinata dal **comma successivo**, è relativa alla **devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento dell'ente effettuata in assenza o in difformità del parere dell'ufficio**.

Anche in tal caso si configura una responsabilità di chi ha violato o concorso a violare l'obbligo della autorizzazione per la devoluzione con **sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 5.000 euro**.

L'articolo 9 del codice prevede, inoltre, la **nullità delle devoluzioni** dei patrimoni residui in assenza di autorizzazione.

Ma se nel frattempo, prima che il registro si renda conto di ciò, l'ente che ha **devoluto in assenza di autorizzazione**, come appare probabile, si sia sciolto, essendo nulla la devoluzione il ricevente dovrà restituirlo? A chi? In favore della fondazione Italia sociale? Ma se il ricevente fosse, come probabile, in buona fede? **Se non avesse più la disponibilità del bene?** E, in tal caso, il donatario che si vedesse privato dei beni per mancata richiesta di autorizzazione, **potrà a sua volta agire per responsabilità nei confronti degli amministratori della donante?**

Il **comma 3 dell'articolo 91** prevede che: "**chiunque utilizzi illegittimamente l'indicazione di ente del terzo settore, di associazione di promozione sociale o di organizzazione di volontariato oppure i corrispondenti acronimi ... è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500 a 10.000 euro**".

Il **comma 3 dell'articolo 83** del codice, invece, prevede che **sia punito con una sanzione da 500 euro a 5.000 euro il legale rappresentante dell'ente che non comunichi, entro**

**30 giorni dalla chiusura del periodo di imposta, la perdita della natura “non commerciale” dell’ente che presiede in relazione alla attività svolta.**

Oltre a tali forme di responsabilità, espressamente tipizzate e sanzionate, gli amministratori degli enti del terzo settore rispondono anche, ai sensi dell’**articolo 28**, per **molte fattispecie previste dal codice civile** per i **componenti degli organi di governo delle società di capitali**.

Si applica infatti l’**articolo 2392 cod. civ.**, che prevede la **responsabilità solidale degli amministratori per mancato adempimento** dei “*doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell’incarico*”; l’**articolo 2394 cod. civ.** che prevede la responsabilità degli amministratori verso i creditori dell’ente per l’**inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell’integrità del patrimonio sociale**; ai sensi dell’**articolo 2396 cod. civ.**, poi, questa responsabilità è estesa anche “*ai direttori generali nominati dalla assemblea o per disposizione dello statuto*”.

Anche se non espressamente previsto si ritiene che sussista responsabilità degli amministratori anche nella applicazione del **comma 5 dell’articolo 22 cts**, laddove si prevede che l’**organo di amministrazione debba, senza indugio, convocare l’assemblea di una associazione riconosciuta in presenza di perdite che abbiano ridotto il patrimonio minimo ( euro 15.000) di oltre un terzo.**

Una riflessione la richiedono anche i **commi 6 e 7 dell’articolo 26**.

Viene, infatti, previsto che gli amministratori (altro adempimento richiesto *ad personam!*) entro **trenta giorni dalla loro nomina** chiedano la loro **iscrizione al Runts** indicando, tra l’altro, “*a quali di essi è attribuita la rappresentanza dell’ente*”.

Le limitazioni del potere di rappresentanza “**non sono opponibili ai terzi se non sono iscritte nel registro unico nazionale del terzo settore**”.

Questo potrebbe voler significare che **il terzo che abbia contratto con persona fisica per la quale dal Runts si sarebbe potuto verificare la carenza del potere di rappresentanza avrà titolo a rivalersi esclusivamente su tale soggetto e non anche nei confronti dell’ente destinatario finale della prestazione.**

Inutile ricordare che tale aggravio di responsabilità non sorge, in gran parte, nei confronti degli **amministratori di enti che non accedono al terzo settore.**

Ulteriore aspetto, questo della **responsabilità degli amministratori**, che dovrà essere valutato in questa corsa verso il Runts.

## ENTI NON COMMERCIALI

### **La responsabilità degli amministratori degli enti del terzo settore** di Guido Martinelli

Con lo **Studio n. 104 – 2020** il Consiglio Nazionale del Notariato fornisce importanti indicazioni in materia di **atto costitutivo, statuto, riconoscimento della personalità giuridica e pubblicità degli enti del terzo settore.**

In via preliminare chiarisce che i **rapporti “civilistici”** tra il primo libro del codice civile in materia di associazioni e fondazioni e il **codice del terzo settore** sono retti dal **principio dei vasi comunicanti.**

Infatti la disciplina, immutata, del **codice del 1942** continuerà ad applicarsi per gli **enti associativi e le fondazioni che non potranno accedere al terzo settore** per l'attività svolta o che comunque, pur potendolo, decideranno di non volerlo fare e, per quanto compatibile, per gli ets in riferimento ai **profili non disciplinati dal codice civile.**

Evidenzia che, comunque, **gli enti senza scopo di lucro “non Ets” potranno ispirarsi o riprendere la disciplina del codice del terzo settore** che è *“certamente compatibile con le regole e i principi del codice civile”.*

Nel merito, poi, sono numerose le chiare e importanti prese di posizione che assume.

Ritiene, lo studio in esame, che si possa e **si debba fare ricorso alla disciplina codicistica delle società di capitali in presenza di lacune nel codice del terzo settore.**

Pertanto, ad esempio, viene ritenuto **applicabile l'ultimo comma dell'articolo 2375 cod. civ., che espressamente consente la redazione del verbale dopo la chiusura della riunione assembleare, purché la stessa sia effettuata senza ritardo.**

Viene ribadito che, **fino all'attivazione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (Runts), “non sarà possibile utilizzare l'espressione Ets o ente del terzo settore nella denominazione (salva la possibilità di approvare fin d'ora la modifica statutaria relativa condizionandola alla iscrizione)”** al registro.

La definizione di **interesse generale** che deve costituire l'oggetto sociale esclude la possibilità che possano rientrare nel novero degli enti del terzo settore quelli la cui attività sia diretta **“al soddisfacimento di interessi privati del fondatore o degli associati”.**

Fornisce, il documento in esame, anche l'indicazione che **nello statuto possa essere sufficiente, come sede, indicare solo il Comune,** inserendo nello statuto la delega al Consiglio direttivo per la **modifica dell'indirizzo della sede nell'ambito del Comune indicato.**

Pur nel silenzio del Cts in materia, il Consiglio del Notariato ritiene che gli Ets costituiti in forma associativa privi di personalità giuridica debbano costituirsi almeno in *“forma scritta”* al fine di poter **verificare i requisiti formali** prescritti per l'ingresso nel terzo settore, lo statuto potrà essere inserito sia in **“corpo unico”** con l'atto costitutivo o costituire **allegato di quest'ultimo.**

Importanti chiarimenti vengono forniti anche in riferimento alle modalità previste dal codice del terzo settore per il riconoscimento della personalità giuridica (**articolo 22 cts**).

**Se un ente del terzo settore volesse richiedere la personalità giuridica dovrà necessariamente adottare la procedura indicata dal citato articolo 22 e non potrà richiedere l'iscrizione al registro delle persone giuridiche della Prefettura o della regione o provincia autonoma; così come solo quest'ultima procedura sarà invece consentita all'ente che non sia iscritto al Runts.**

Resta inteso che, comunque, **siamo di fronte a due percorsi** che conducono alla **medesima natura giuridica**.

Altra importante considerazione che chiarisce un aspetto fino ad oggi oggetto di interpretazioni contrastanti: **per gli ets con personalità giuridica acquisita ai sensi dell'articolo 22 Cts, alla cancellazione dal Runts non consegue necessariamente la perdita della personalità giuridica** ma semplicemente l'onere, per i tenutari del registro delle associazioni riconosciute, di verificare il possesso dei requisiti per il permanere dell'iscrizione anche fuori dal perimetro del terzo settore.

**Il patrimonio minimo previsto per il riconoscimento dovrà essere versato in denaro al momento della sottoscrizione dell'atto costitutivo** o, se identificato in beni diversi dal denaro, tramite il **deposito contestuale di una relazione** effettuata da revisore legale che dovrà essere allegata all'atto costitutivo.

Lo Studio del notariato esclude la possibilità di costituire un **ets con personalità giuridica** *“mediante conferimento d'opera o di servizi anche se garantiti da polizza assicurativa o fideiussione bancaria”*. **Nulla vieta, però, che durante la vita dell'ente la permanenza del requisito patrimoniale assuma un valore dinamico da valutarsi in relazione al netto patrimoniale.**

Si conferma l'applicabilità agli ets dell'ultimo comma dell'**articolo 31 cod. civ.**, laddove si prevede che i creditori dell'ente associativo in liquidazione che non abbiano fatto valere i loro crediti **potranno chiedere il pagamento entro un anno dal ricevimento** di quanto loro dovuto ai soggetti che **percepissero la devoluzione dei beni dell'ets in liquidazione.**

Lo Studio conclude che **nel vigente periodo transitorio in corso sarà possibile costituire nuove Aps o Odv sulla base delle indicazioni del nuovo codice del terzo settore, iscriverle nei vecchi registri regionali del volontariato o della promozione sociale (dai quali poi tras migreranno nel Runts) e godendo del vigente regime fiscale** previsto per tali enti in attesa della operatività del titolo X del Cts.

## ENTI NON COMMERCIALI

**La prima bozza del decreto legislativo contenente il testo unico sullo sport – 1° parte**  
di **Guido Martinelli**

Il Ministro Spadafora ha distribuito la **prima bozza** del c.d. “**testo unico sullo sport**”, ossia il decreto delegato di cui alla **L. 86/2019**. La **scelta**, del tutto condivisibile, è **stata quella di riunire in un unico testo tutte le deleghe indicate nel testo legislativo**.

Il lavoro costituisce una revisione di tutta la *governance* e la disciplina dello sport italiano, fino ad oggi determinata sostanzialmente da tre provvedimenti: dal **D.Lgs. 242/1999** (meglio noto come decreto Melandri – per la parte istituzionale sullo sport), dalla **L. 91/1981** sul professionismo sportivo e dall’**articolo 90 L. 289/2002** per la parte sul dilettantismo.

Appare ovvio come, in una prospettiva così ambiziosa, questa prima bozza contenga alcune luci e molte ombre ma sono convinto che i contributi delle forze politiche potranno **riordinare in maniera ottimale la materia**.

Intanto **viene finalmente definito cosa debba intendersi per “sport”**.

Si parla di **qualsiasi forma di attività fisica**. Qui si presenterà il problema se i giochi in cui **prevale la componente mentale**, pensiamo ad esempio a certi giochi di carte (vedi burraco) o agli ormai emergenti *e-sports* potranno, alla luce di questa definizione, rientrare nella **categoria delle attività sportive**.

Si dovrà iniziare a convivere con la maggiore novità a livello istituzionale. Mentre, fino ad oggi, il referente a cui lo Stato aveva affidato ogni competenza in materia di sport era il Coni, ora le competenze sono distribuite (in maniera più o meno organica) tra tre soggetti: il **Coni**, la società **Sport e Salute** e l’**ufficio sport** (futuro dipartimento) della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Da evidenziare, rispetto alla situazione odierna, che, **essendo rimasto al Coni solo la competenza in materia di “preparazione degli atleti”, i rappresentanti degli enti di promozione sportiva escono dal Consiglio Nazionale e dalla Giunta Nazionale del Coni** e sono “sostituiti” dai rappresentanti dei gruppi militari e di Stato.

Al Coni viene riassegnata una pianta organica di personale al fine di meglio evidenziare l’autonomia tra detto ente e la **Sport e Salute spa**.

**Sul territorio il Coni manterrà la sua presenza istituzionale con il Presidente regionale mentre la struttura operativa prima alle sue “dipendenze” diventerà un comitato territoriale per la promozione dello sport**, presieduto da un rappresentante della Regione e composto da membri indicati dall’amministrazione scolastica, dal Coni, dal Cip, da Sport e Salute e dagli enti di promozione sportiva.

**Viene accentuato il carattere privatistico delle Federazioni e delle discipline sportive associate e i loro bilanci non saranno più approvati dalla Giunta nazionale del Coni ma direttamente dai Consigli Federali**. Solo in caso di parere contrario del **collegio dei revisori** si procederà alla convocazione della **assemblea generale della Federazione** o della disciplina associata per l’approvazione del bilancio.

Il riconoscimento degli **enti di promozione sportiva** è affidato all'ufficio sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

**Importanti novità in materia di società sportive dilettantistiche.** Viene infatti previsto, in analogia con quanto indicato dal **D.Lgs. 112/2017** per l'impresa sociale, che possono diventare tali tutte le società di cui al libro V del codice civile. Qui si pone il problema di come possano, le società di persone, fattispecie collocate all'interno del citato libro codicistico, **garantire l'assenza del fine di lucro** come richiesto, stante il fatto che **non viene prevista in questo caso la separazione del patrimonio della società da quello dei singoli soci.**

Ma la novità sicuramente di maggiore rilievo appare essere il recepimento, del tutto auspicato, del principio già presente per le imprese sociali, che vede la possibilità, nelle società sportive dilettantistiche, di destinare: *“una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili o degli avanzi di gestione annuali ... alla distribuzione ... di dividendi ai soci in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato”*. Una riedizione, in modo più confacente alla realtà dello sport, di quella che era stata la **società sportiva dilettantistica** lucrativa, poi abrogata.

Contrariamente (e per fortuna) a quanto accade oggi viene previsto che la finalità sportiva debba essere **prevalente** e l'eventuale esercizio di attività diverse deve essere solo **secondario e strumentale.**

Altra novità da sottolineare è la **previsione della ammissibilità del rimborso al socio “del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato”**, oggi ritenuta genericamente non ammessa.

Viene meglio chiarita la **clausola di incompatibilità per gli amministratori di ricoprire “qualsiasi carica”** (quindi anche quelle di carattere non amministrativo) in altre società o associazioni sportive dilettantistiche che operano nell'ambito della medesima federazione o disciplina sportiva associata.

Vengono poi **confermate**, al momento in maniera molto “disordinata”, alcune **agevolazioni tributarie** già in essere.

**Si parte dalla conferma della non applicabilità della ritenuta di cui all'articolo 28 D.P.R. 600/1973 ai contributi del Coni, delle FSN e degli Eps, l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, la conferma della presunzione di spesa pubblicitaria delle sponsorizzazioni fino a 200.000 euro, l'applicabilità dell'articolo 4 comma quarto del decreto Iva.** Tale ultima indicazione, se confermata nel testo finale potrebbe far cessare le preoccupazioni sull'applicabilità di tale disposizione alle società sportive dilettantistiche.

## ENTI NON COMMERCIALI

### ***La prima bozza del decreto legislativo contenente il testo unico sullo sport – II° parte***

di **Guido Martinelli**

Richiederà, forse, ancora qualche meditazione il titolo relativo ai rapporti di lavoro nello sport.

La prima novità è **l'eliminazione di ogni distinzione tra dilettanti e professionisti**, così essendo previsto: *“È lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, **senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico**, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo, al di fuori delle prestazioni amatoriali...”*.

**Da evidenziare**, in questa classificazione, **la presenza della figura del direttore di gara**, la cui prestazione, fino ad oggi, per giurisprudenza costante, era stata ritenuta a prevalente finalità associativa e **non di carattere lavorativo**.

Sulla base di tale premessa **le prestazioni potranno essere classificate come subordinate o autonome, in quest'ultimo caso anche nella forma della collaborazione coordinata e continuativa**. Si prevede espressamente l'applicazione, in tale ultimo caso, della disciplina del lavoro subordinato nel caso in cui la prestazione sia resa con **modalità di esecuzione organizzate dal committente ai sensi dell'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 81/2015**, in quanto si stabilisce l'abrogazione della esclusione di tale disciplina prevista per le sportive dilettantistiche dalla lettera d) del secondo comma del medesimo articolo.

Al fine di ridurre il contenzioso in materia di qualificazione dei contratti di lavoro sportivo **viene prevista la possibilità della loro certificazione sulla base di parametri stabiliti dagli accordi collettivi** o, in assenza, determinati dal “Ministero dello Sport”, di concerto con il Ministero del Lavoro.

Viene espressamente prevista la possibilità, in presenza di **prestazioni occasionali**, della applicazione dei contratti “Presto”.

Il richiamo conclusivo all'applicabilità, seppur non previsto dal testo in esame, in quanto compatibili, delle rimanenti *“norme di legge sui rapporti di lavoro nell'impresa, incluse quelle di carattere previdenziale e tributario”* porta a ritenere che **sia esclusa la natura atipica della prestazione lavorativa nello sport, non classificabile come tale tra le figure di lavoro autonomo o subordinato, che era stata, invece, la motivazione per la quale la prassi amministrativa e la giurisprudenza avevano fino ad oggi ritenuto applicabile alle prestazioni dilettantistiche la disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

Per i dipendenti pubblici è prevista la possibilità di prestare attività sportiva fuori dall'orario di lavoro solo in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche e a fronte di “indennità e rimborsi”. Ne deriva che **non potrà essere contrattualizzata per la parte sportiva la prestazione di un lavoratore dipendente da una pubblica amministrazione**.

La disciplina del rapporto di lavoro subordinato sportivo (che troverebbe applicazione anche nelle prestazioni dilettantistiche) è disegnata sulla falsariga di quella esistente per i **professionisti**, prevista dalla **L. 91/1981**.

Vengono **escluse alcune norme previste per il lavoro subordinato incompatibili con la natura sportiva della prestazione** (vedi ad esempio la disciplina dei licenziamenti per giusta causa o giustificato motivo), previsto come regime l'apposizione del termine massimo di cinque anni al rapporto e il rinnovo dello stesso, la cessione del contratto, il possibile inserimento di forme di trattamento di fine rapporto, di competenza arbitrale per le controversie e il divieto di clausole limitative della libertà professionale dello sportivo a fine contratto.

Si conferma che nel **professionismo sportivo** vige, per gli atleti, la **presunzione di lavoro subordinato**, salvo i casi già oggi previsti dalla L. 91/1981 di **attività a ridotta intensità di prestazione**.

Il **contratto di lavoro del direttore di gara** dovrà essere, invece, stipulato dalla federazione, disciplina sportiva associata o ente di promozione sportiva di appartenenza.

Vengono poi disciplinate **le prestazioni sportive amatoriali**.

**Queste debbono essere volontarie** e, quindi, essenzialmente gratuite e sono incompatibili con qualsiasi rapporto di lavoro con il sodalizio sportivo. In tal caso potranno essere riconosciuti soltanto: *“**premi e compensi occasionali in relazione ai risultati ottenuti nelle competizioni sportive nonché indennità di trasferta e rimborsi spese anche forfettari ai quali si applica il regime tributario agevolato**”*.

Ne deriva che **le prestazioni a carattere continuativo per le quali sono previsti “compensi” non potranno più rientrare tra quelle per le quali è previsto un regime fiscale agevolato**.

Viene **mantenuto l'obbligo assicurativo esistente nei confronti di questi “amatori” per infortuni e malattie** (non si comprende perché viene escluso il caso morte) a cui si aggiunge la **responsabilità civile verso terzi**.

Assolutamente innovativa appare **la possibilità di stipulare con i “giovani atleti” (non è chiaro quale sia il limite d'età) “contratti di apprendistato”**.

Viene allargata anche al **settore dilettantistico** la disciplina della **L. 91/1981 sul premio di addestramento** in caso di **stipula di primo contratto di lavoro subordinato sportivo**.

**Si impone entro un anno dalla entrata in vigore del decreto l'abolizione del vincolo sportivo**.

Viene rivista la **disciplina sui controlli sanitari di sicurezza degli sportivi**.

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**La prima bozza del decreto legislativo contenente il testo unico sullo sport – III ° parte**  
di **Guido Martinelli**

Per i lavoratori subordinati sportivi vengono previste coperture assicurative rafforzate da parte dell'Inail

**Sotto il profilo previdenziale, viene estesa l'ivs del fondo già esistente per i professionisti sportivi anche ai dilettanti**, che assumerà la denominazione di fondo pensione lavoratori sportivi, precisando che sarà comunque calcolato con il sistema contributivo.

Per i **lavoratori sportivi titolari di contratto di collaborazione coordinata o continuativa** o di prestazione occasionale viene costituita una **sezione apposita presso il citato fondo pensioni lavoratori sportivi** al quale si applicherà la disciplina oggi esistente per le medesime fattispecie iscritte alla **gestione separata Inps**.

Ai fini del calcolo del contributo dovuto l'importo del compenso mensile dei lavoratori sportivi autonomi è determinato convenzionalmente con decreto del Ministro del Lavoro, sentite le Federazioni, e *“interamente a carico dei lavoratori sportivi autonomi”*.

Le società e associazioni sportive dilettantistiche sono **responsabili del versamento di tutti i contributi**, anche per la parte a carico dei lavoratori, salvo rivalsa.

**Nei settori dilettantistici l'aliquota contributiva per i lavoratori sportivi iscritti al fondo pensioni è pari al 10%.**

I lavoratori non iscritti ad altra gestione previdenziale potranno, su base volontaria, incrementare tale aliquota con onere a loro esclusivo carico ai fini del **diritto ai trattamenti pensionistici loro spettanti** sino alla concorrenza delle aliquote previste per la **gestione separata Inps**.

La cessione dei contratti sulle prestazioni sportive degli atleti è soggetta ad Iva ma, ai fini dei redditi, gode della agevolazione di cui all'**articolo 148 Tuir**.

**Viene confermato che la qualificazione come redditi diversi ex articolo 67 (esonerati da obbligazioni previdenziali e assicurative) diventa applicabile solo alle prestazioni occasionali “amatoriali” e solo nel limite della fascia esente oggi di 10.000 euro.**

La medesima fascia di esenzione fiscale si applica anche ai **redditi di lavoro sportivo** qualsiasi sia la tipologia di rapporto.

**Nei settori dilettantistici sul reddito imponibile da lavoro sportivo, qualsiasi sia la tipologia di rapporto, sino allo scaglione di euro 65.000 si applica una imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 15%.**

**I contributi previdenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge non concorrono a formare il reddito di chi li ha versati.**

Analogo discorso andrà operato per le **collaborazioni amministrativo – gestionali**. Entro il limite dei **10.000 euro manterranno la loro natura di redditi diversi**, in presenza di compensi superiori si applicherà la **disciplina dell’obbligo assicurativo**.

Viene creato un fondo in favore del **professionismo negli sport femminili** e comunque, anche per le attività dilettantistiche, per i primi tre anni viene previsto **l’esonero dal versamento del 100% dei contributi previdenziali e assistenziali** entro il limite massimo di 8.000 euro su base annua.

**Si istituzionalizza la presenza di un insegnante di educazione fisica laureato in scienze motorie nella scuola primaria.**

Da precisare che, nelle norme finali, viene previsto che **la disciplina sul lavoro sportivo decorra dal primo gennaio 2022**.

Quanto mai opportuno questo rinvio, stante le novità contenute, che dovrebbe meglio essere precisato in relazione ai numerosi sport di squadra la cui **stagione è infrannuale**.

**Di estremo interesse appare la scelta di far scattare automaticamente, su richiesta del notaio rogante l’atto costitutivo, la personalità giuridica per le associazioni non riconosciute** che chiedano l’iscrizione al registro Coni. Il tutto **senza prevedere alcun patrimonio minimo**.

**Nel registro Coni dovranno essere depositati, oltre ai dati già oggi obbligatori, “i contratti di lavoro sportivo e le collaborazioni amatoriali con indicazione dei soggetti, compensi e mansioni svolte... Il rendiconto economico – finanziario o il bilancio di esercizio approvato dall’assemblea e il relativo verbale”.**

Vengono escluse le Federazioni dall’elenco Istat degli **enti soggetti a controllo pubblico**.

**Viene soppresso per le sportive il modello Eas.**

La parte sulla **sicurezza** prevede l’introduzione di una serie di **misure di concentrazione, accelerazione e semplificazione** delle procedure di costruzione, ristrutturazione e ripristino degli **impianti sportivi** nonché norme relative alla pratica degli sport invernali da discesa e da fondo.

Il testo unico conclude inserendo, come parte relativa alla **giustizia**, i contenuti della L. 280/2003 non essendo tale materia oggetto di delega.

Le disposizioni finali, sulle quali forse una ulteriore riflessione andrebbe svolta, prevedono **l’abrogazione del decreto Melandri (e del decreto correttivo c.d. Pescante)** e di una serie di altre norme tra le quali, per quanto di nostro interesse, **l’articolo 90 L. 289/2002**.