

ENTI NON COMMERCIALI

Associazioni e personale responsabilità del legale rappresentante

di Guido Martinelli

La **Corte di Cassazione**, con l'**ordinanza n. 4478 del 23.02.2018**, è tornata sul tema della **responsabilità personale**, ex **articolo 38 cod. civ.**, del **legale rappresentante** di una **associazione non riconosciuta** a fronte di un **accertamento fiscale**.

Nel merito, il Giudicante di secondo grado aveva rigettato l'appello dell'**Agenzia delle Entrate** che aveva impugnato la sentenza del primo Giudice. Questi aveva accolto il **ricorso** del contribuente avverso un **avviso di accertamento** emesso nei suoi confronti, ex **articolo 38 cod. civ.**, in quanto **legale rappresentante** di una associazione, nella sua qualità di obbligato solidale, in relazione a maggiori ricavi accertati a carico della associazione per un periodo di imposta.

Nessuna responsabilità era stata quindi ravvisata in capo al legale rappresentante, in quanto **si era insediato nella carica in periodo successivo all'anno di imposta accertato**.

In tal caso, riteneva il Giudice di appello, era inapplicabile l'**articolo 38 cod. civ.** in quanto il contribuente si era limitato "**a sottoscrivere la dichiarazione dei redditi formati su risultanze contabili immodificabili**".

Avverso la sentenza l'Agenzia delle Entrate proponeva **ricorso per cassazione**.

Deduceva la violazione e falsa applicazione dell'**articolo 38 cod. civ.** sostenendo che la titolarità formale della carica rappresentativa dell'associazione era sufficiente per ritenere il legale rappresentante obbligato in solido con l'associazione rappresentata.

La Corte richiamava plurime pronunce del Giudice di legittimità che, in materia di **responsabilità del legale rappresentante di associazione non riconosciuta**, avevano riconosciuto il principio secondo cui "**la responsabilità personale e solidale ex articolo 38 cod. civ. di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione trascende la posizione assunta astrattamente dal soggetto nell'ambito della compagine sociale ricollegandosi ad una concreta ingerenza dell'attività dell'ente determinante la creazione di rapporti obbligatori e tale da far ritenere il soggetto coobbligato in solido con l'associazione per le obbligazioni da questa assunte**".

La responsabilità personale di colui che ha agito in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta si riferisce anche ai rapporti extra negoziali e consegue per i debiti di imposta che sorgono ex lege "

È noto che **chi invoca la responsabilità** solidale in relazione a violazioni fiscali ha l'**onere di provare il diretto coinvolgimento del rappresentante nelle irregolarità fiscali** contestate, non essendo sufficiente la sola prova della carica rivestita all'interno dell'ente.

Secondo il giudizio della Corte **da tale orientamento non è ricavabile il convincimento** che, "**in ipotesi di avvicendamento nella carica sociale di associazione non riconosciuta, il rappresentante legale subentrante possa andare esente, ai fini fiscali, da responsabilità solidale con l'associazione semplicemente adducendo la mancata ingerenza nella concreta gestione dell'ente e ciò considerato il principio di**

autonomia del diritto tributario rispetto al diritto civile e della fonte legale dell'obbligazione tributaria".

Osservava la Corte che la tesi non tiene conto dei **poteri che in materia tributaria sono attribuiti al rappresentante fiscale** che *"non solo è tenuto 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 eventuale responsabilità sanzionatoria, ma anche ad operare, se del caso, le **necessarie rettifiche provvedendo, dopo la presentazione, all'emenda delle dichiarazioni fiscali presentate con dati inesatti**".*

Ciò che rileva, proseguiva la Corte *"ai fini dell'accertamento della responsabilità personale e solidale del legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta con quest'ultima in materia tributaria è, **non solo l'ingerenza di tale soggetto nell'attività dell'ente che rappresenta, ma anche il corretto adempimento degli obblighi tributari sul medesimo incombenti**, dovendosi in concreto accertare se il rappresentante, pur non essendosi ingerito nell'attività negoziale dell'ente, abbia comunque provveduto all'espletamento di tutte le verifiche necessarie per il **corretto adempimento degli obblighi tributari** solo in tal caso potendo andare immune da corresponsabilità".*

Il Giudice di appello, proseguiva il collegio, aveva errato nel ritenere l'**irrilevanza della firma** della dichiarazione dei redditi riferiti all'anno precedente a quello della sua investitura *"sull'erroneo presupposto della **immodificabilità delle risultanze contabili**".*

Se è pur vero che la verifica del presupposto di imposta e quindi l'insorgenza dell'obbligazione tributaria è collocato in epoca precedente alla intervenuta successione nella carica è altrettanto vero che al suo verificarsi è correlato l'**obbligo di presentazione della dichiarazione**, obbligo "differito" all'anno successivo rispetto a quello di percezione del reddito.

La rappresentazione contenuta nella dichiarazione infedele ha efficacia nei confronti di colui che l'ha effettuata. L'attività del **subentrante** che sottoscrive la *"dichiarazione dei redditi dell'anno precedente all'insediamento"* riguarderebbe sì l'esistenza di una obbligazione tributaria attuale ovvero persistente, sorta in epoca precedente all'intervenuta successione nella carica, ma è in esecuzione di un obbligo in capo al contribuente che, con la **presentazione della dichiarazione**, porta a conoscenza del Fisco la realizzazione del presupposto, procede all'autoliquidazione ed al pagamento.

ENTI NON COMMERCIALI

Le leggi dello sport e il gioco dell'oca

di Guido Martinelli

Con l'**articolo 4, comma 1**, del c.d. "**decreto dignità**" (al momento non ancora pubblicato in Gazzetta Ufficiale) il **Governo ha abrogato l'articolo 1, commi da 353 a 361, L. 205/2017**, ossia tutta la **disciplina della società sportiva dilettantistica lucrativa e dell'inquadramento come collaborazione coordinata e continuativa delle prestazioni sportive dilettantistiche**.

Rimane **salvo** (casualmente?), per le attività sportive dilettantistiche **solo il nuovo limite di compensi annui per dette attività (diecimila euro)** al di sotto del quale non trova applicazione alcuna forma di ritenuta fiscale.

Pertanto, salvo improbabili modifiche in sede di conversione, come in un immaginario gioco dell'oca siamo tornati alla casella di partenza.

La società lucrativa di fatto non è mai nata (in quanto il Coni non aveva ancora approvato le modalità di riconoscimento ai fini sportivi, presupposto per il loro ingresso nell'ordinamento delle federazioni e degli enti di promozione sportiva e conseguente applicazione delle agevolazioni collegate).

Chi l'avesse nel frattempo **costituita** la potrà far operare come **società commerciale** a tutti gli effetti (ossia senza applicazione di alcuna forma di "aiuto" fiscale) salvo eliminare "alla prima occasione" gli inserimenti in **statuto** che erano stati introdotti per conformarsi alla disciplina prevista dalla **L. 205/2017**.

Per la **società sportiva lucrativa** il problema appare quindi limitato ai maggiori costi di costituzione che erano stati sostenuti contando sulla previsione legislativa e sull'imminente via libera da parte del Coni; la vicenda appare, per il resto, **immune da conseguenze** per chi già operava e opera come **associazione o società sportiva senza scopo di lucro**.

Altrettanto non possiamo però dire per la disciplina dei **compensi sportivi**.

Siamo, infatti, tornati alla situazione che era stata stigmatizzata correttamente dalla **Corte di Cassazione (sentenza n. 602/2014)**: *"Quale premessa di ordine metodologico occorre partire dalla nozione di **attività sportiva dilettantistica**. Nel nostro ordinamento non figura una definizione giuridica univoca di tale attività e, più in generale, di sport dilettantistico, la cui nozione si ricava per esclusione rispetto al concetto di attività sportiva professionistica che prevede l'esercizio di attività sportive in via continuativa e remunerata a titolo professionale, normativamente disciplinata dalla L. 91/1981 sul professionismo sportivo. In parallelo va aggiunto che la figura del lavoratore sportivo dilettante non forma oggetto di una disciplina giuridica compiuta, né nell'ordinamento sportivo, né in quello nazionale. Manca, infatti, uno specifico inquadramento sotto il profilo del diritto del lavoro mentre si rinviene la regolazione di taluni aspetti specifici, soprattutto nel settore del diritto tributario"*.

Mancato inquadramento al quale aveva cercato di porre rimedio la **riforma**, ora cancellata, qualificando, sotto il profilo lavoristico, le prestazioni sportive quali **collaborazioni coordinate e continuative**.

Ecco allora che, nonostante gli importanti spunti in senso favorevole forniti da alcune **sentenze** di merito e da specifici **documenti di prassi** amministrativa (vedi tra tutti la **circolare 1/2016 Ispettorato Nazionale del Lavoro**) continua a rimanere potenzialmente irrisolto il problema chiave delle prestazioni sportive: **nel caso in cui la causa del rapporto** non sia nell'ambito associativo ma **trovi collocazione tra le prestazioni di lavoro, potrà trovare applicazione la disciplina di cui al combinato disposto dell'articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir e dell'articolo 69, comma 2, Tuir?**

Il limite, in tal senso, continua ad essere la previsione dell'**articolo 38, comma 2, Cost.** laddove prevede che: *"I lavoratori hanno diritto che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria"*.

Quindi permane uno stato di incertezza sull'inquadramento dei **collaboratori** che potrà continuare a dare adito a **contenziosi** di esito incerto

Va detto che uno dei motivi principali a sostegno degli "avversari" del provvedimento era costituito dagli **obblighi (comunicazione al centro per l'impiego, cedolino paga e iscrizione nel libro unico del lavoro)** che derivavano, in capo al committente, dall'inquadramento delle prestazioni come **collaborazioni coordinate e continuative**.

Se questo è vero è altrettanto vero che la comunicazione mette o, meglio, avrebbe potuto comunque mettere al riparo la sportiva da eventuali **sanzioni per "lavoro nero"** nel caso in cui in sede di accertamento il verificatore ritenesse sussistere un rapporto qualificabile come **subordinato**.

Importante ricordare che l'**articolo 4, comma 2**, del decreto in esame trasferisce i fondi che erano stati stanziati per le agevolazioni per le lucrative alla **creazione di un tesoretto**, presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, da destinare *"a interventi in favore delle società sportive dilettantistiche"*.

LAVORO E PREVIDENZA

Il lavoro sportivo dilettantistico dopo le recenti novità – I° parte

di Guido Martinelli

Una recentissima **sentenza della sezione lavoro della Corte d'Appello di Roma (sentenza n. 2924/2018)**, pronunciata in udienza lo scorso 5 luglio e pubblicata il successivo giorno 20, si presenta come la prima decisione emanata, in materia di lavoro sportivo dilettantistico in favore di sodalizi **non lucrativi**, dopo che, il giorno 3, il sottosegretario alla Presidenza del Consiglio dei Ministri Giorgetti aveva annunciato l'**abrogazione**, con il **decreto "dignità" (articolo 13, comma 1, D.L. 87/2018)**, delle norme della **L. 205/2017** (c.d. pacchetto Lotti sullo sport) che avevano qualificato tali prestazioni quali **collaborazioni coordinate e continuative**, sia pure sempre riconducibili fiscalmente ai redditi diversi di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

L'analisi di questa decisione ci consente di fare il punto del **rapporto di lavoro sportivo dilettantistico** alla luce del quadro di riferimento derivato dall'abrogazione della novella contenuta nella **Legge di Bilancio 2018**.

Il Giudicante di secondo grado, facendo riferimento al punto 20 del **D.M. 15.03.2005** contenente l'adeguamento dei lavoratori da assicurare obbligatoriamente presso l'Enpals (oggi Inps gestione spettacolo – *"impiegati, operai, istruttori e addetti agli impianti e circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale fitness, stadi, sferisteri, capi sportivi, autodromi"*) ricorda che: *"..... dal tenore letterale della espressione normativa di cui al n. 20 emerge l'obbligo contributivo a carico dell'appellante nei riguardi degli istruttori di attività sportive, a prescindere dalla natura giuridica (subordinata, parasubordinata o autonoma) del rapporto di lavoro ed essendosi peraltro la stessa appellante qualificata associazione sportiva....."*.

Dopo aver ricostruito la disciplina dei **compensi sportivi** qualificati come **redditi diversi**, la Corte della Capitale ne individua i presupposti di applicabilità, sia soggettivo che oggettivo. Dato che il **presupposto soggettivo** deve essere individuato nel **riconoscimento ai fini sportivi** del soggetto erogante, tramite l'**iscrizione al registro Coni**, requisito pacifico nel caso di specie, viene precisato che: **"il dato oggettivo è costituito, invece, dall'esclusione della natura professionale del compenso che va riscontrata allorché emergano, in via continuativa, i seguenti indici:**

- *l'attività, quantunque esercitata in via esclusiva né preminente, sia caratterizzata da **ripetitività, regolarità, stabilità e sistematicità di comportamenti**;*
- *la misura delle somme complessivamente percepite **non abbia caratteristiche di marginalità**"*

Nel caso di specie, invece, l'istituto previdenziale ha dimostrato che l'attività di questi istruttori non era finalizzata allo svolgimento di alcuna manifestazione sportiva, che hanno sempre ricevuto compensi mensili con abitudine e in modo continuativo, **"per cui non si può non ritenere che il lavoro effettuato dagli istruttori avesse il carattere della professionalità perché professione abituale ancorché non esclusiva di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ai sensi del d.p.r. 633/72"**. Da ciò ne conseguiva il rigetto dell'appello della società sportiva e la condanna alle spese.

Quindi siamo tornati al problema di partenza. Quando e in quali circostanze potranno essere riconosciuti i c.d. **compensi sportivi** disciplinati dal combinato disposto di cui agli **articoli 67 e 69 Tuir**?

La qualificazione introdotta dall'**articolo 1, comma 358, L. 205/2017** dei compensi corrisposti dalle associazioni e società sportive non lucrative con la disciplina fiscale dei redditi diversi quali **collaborazioni coordinate e continuative**, pur non potendosi qualificare in alcun modo quale presunzione assoluta, costitutiva, comunque, **presunzione relativa**.

Infatti, se pur deve essere qui ricordato il noto principio di **indisponibilità della prestazione di lavoro subordinato – affermato dalla Corte costituzionale** in due note pronunce degli anni '90 e più recentemente ribadito dal giudice delle leggi (**Corte costituzionale, n. 77 del 07.05.2015**) – alla cui stregua non è comunque consentito al legislatore *“negare la qualificazione giuridica di rapporti di lavoro subordinato a rapporti che oggettivamente abbiano tale natura, ove da ciò derivi l'inapplicabilità delle norme inderogabili previste dall'ordinamento per dare attuazione ai principi, alle garanzie e ai diritti dettati dalla Costituzione a tutela del lavoro subordinato”*, come ad esempio l'**articolo 36 Cost.** in tema di equa retribuzione, la richiamata qualificazione comunque **andava a riconoscere che una prestazione lavorativa svolta in forma autonoma in favore di un sodalizio riconosciuto ai fini sportivi potesse godere della disciplina agevolata dei redditi diversi sia ai fini fiscali che previdenziali**.

Non potrà più essere così.

LAVORO E PREVIDENZA

Il lavoro sportivo dilettantistico dopo le recenti novità – II° parte

di Guido Martinelli

La funzione dell'articolo 1, comma 358, Legge di Bilancio 2018 era duplice: da un lato individuare in maniera indiscutibile quali fossero le tipologie di attività che rientrassero nel concetto di esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica e, dall'altro, confermare l'orientamento giurisprudenziale e amministrativo secondo il quale sarebbe stato possibile riconoscere compensi privi di tutela previdenziale anche ai lavoratori dei sodalizi sportivi dilettantistici non lucrativi.

La conseguenza negativa sarebbe stata che anche per quelle prestazioni con causa non riconducibile ad una prestazione lavorativa (essendo prevalente l'aspetto ludico, inter associativo, di condivisione delle finalità della associazione) ci saremmo comunque trovati di fronte ad una prestazione inquadrata come co.co.co. con conseguente applicazione della disciplina amministrativa prevista per tale fattispecie (vedi comunicazione al centro per l'impiego, iscrizione nel libro unico e cedolino paga).

La prima considerazione da fare alla luce della abrogazione della norma citata in premessa appare essere se a questo si debba o meno dare un significato. Ossia sarà possibile sostenere che la volontà del legislatore, cancellando questa norma, sia stata quella di escludere che l'articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir sia come tale applicabile a prestazioni continuative di lavoro autonomo?

Questa è proprio la tesi a cui fa riferimento la decisione della Corte d'Appello di Roma commentata nel precedente contributo e che, evidentemente, non è escludibile a priori.

Ma, forse, appare utile fare una piccola "storia" della disciplina dei compensi per attività sportive dilettantistiche.

Negli anni '70 l'emolumento per attività sportiva era riserva quasi esclusiva di coloro i quali furono poi inquadrati nella L. 91/1981 quali professionisti sportivi. Ben presto, però, ci si rese conto che anche nel rimanente mondo del dilettantismo iniziavano a essere riconosciuti compensi per disciplinare i quali il legislatore fiscale emanò la L. 80/1986, oggi abrogata.

Questa riconosceva la possibilità di erogare "rimborsi spese forfettari e indennità di trasferta" in occasione della effettiva partecipazione a eventi sportivi. Per lungo tempo si discusse (e il problema non fu mai definitivamente risolto) se nel concetto di evento sportivo potessero essere ricondotte anche le partecipazioni agli allenamenti. La parte eccedente tali massimali (sessantamila lire al giorno) veniva regolarmente tassata.

Venne, poi, la L. 133/1999. Veniva stabilito un massimale annuo di compenso (l'ammontare finale era di dieci milioni di lire) esentasse al di sopra del quale la prestazione veniva considerata collaborazione coordinata e continuativa e regolarmente assoggettata a ritenute fiscali, previdenziali e assicurative. Se, vigente la L. 80/1986, lo sportivo aveva l'onere di documentare l'effettiva pratica sportiva e partecipazione all'attività, al fine di poter ottenere i gettoni "esentasse", ora il "compenso" veniva, o meglio, poteva essere riconosciuto, anche in assenza di prova della effettiva attività sportiva svolta.

La **L.133/1999** fu novellata dalla **legge 342/2000** che diede origine all'attuale **articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir** sui compensi sportivi.

Da qui iniziarono i **problemi interpretativi** della norma.

Infatti, fino al 2000, tutti gli sportivi dilettanti, compresi gli atleti, che percepivano **compensi superiori ai dieci milioni di lire** erano regolarmente inquadrati come **lavoratori** (nella forma della collaborazione coordinata e continuativa di cui all'**articolo 409 c.p.c.**) con regolari versamenti previdenziali e assicurativi.

All'epoca (io, purtroppo per me, già operavo nel settore da tempo) senza apparenti **problematiche giuridiche od economiche**. Al di sotto della cifra indicata veniva ritenuto una sorta di **indennizzo per l'impegno sportivo**, al di sopra **veniva ritenuto vera e propria attività lavorativa tutelata sotto ogni profilo**.

La legge che trasportò nel nuovo millennio la disciplina dei **compensi sportivi** scelse la strada di collocarli, sotto il profilo fiscale, tra i "**redditi diversi**" **senza adottare alcuna limitazione alla qualificazione degli stessi**. Infatti il combinato disposto di cui agli **articoli 67 e 69 Tuir** e delle precedenti normative sopra citate disciplina, sotto il profilo fiscale, diversamente il compenso sulla base del suo ammontare ma, indipendentemente dal suo importo, anche milionario, **rimane qualificato come reddito diverso**.

Ne conseguì che l'**Inps** e l'**Inail** cessarono di riscuotere i loro **contributi**, indipendentemente dall'ammontare del compenso, in quanto era venuto meno il **presupposto giuridico** (reddito da lavoro) che giustificava il loro intervento.

Fino al 2005 si visse nel limbo, ossia fino a quando non fu emanato, nel marzo di quell'anno, il famoso decreto (**D.M. 15.03.2005**) che, ridisegnando le categorie dei soggetti da inquadrare presso l'allora attiva **Enpals**, ci collocò anche le categorie dei **lavoratori dello sport dilettantistico** con l'unica eccezione degli **atleti**.

Da quel momento si scatenò una copiosa produzione di prassi amministrativa e di giurisprudenza finalizzata a chiarire se i **lavoratori dello sport dovessero essere inquadrati con una formula giuridica di lavoro autonomo o subordinato (con conseguente aggravio di contribuzione fiscale, previdenziale o assicurativa), oppure se fossero tutti comunque inquadrabili tra i redditi diversi** e quindi si potesse riconoscere loro il compenso sportivo **non assoggettato a coperture previdenziali e assicurative** indipendentemente dalla causa del loro rapporto.

Purtroppo, dopo 13 anni, **siamo tornati a questo punto**.

LAVORO E PREVIDENZA

Il lavoro sportivo dilettantistico dopo le recenti novità – III° parte

di Guido Martinelli

I **maggioritari** e più recenti **orientamenti** di **giurisprudenza** e di **prassi** amministrativa (vedi tra tutte la **circolare 1/16 INL**) erano **tesi a ritenere** che anche i **soggetti che lavorano nello sport** dilettantistico **rientrassero tout court** nella fattispecie dei redditi diversi di cui **all'articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**.

E' chiaro che oggi, alla luce sia della sentenza commentata che dell'indubbio effetto causato dall'**abrogazione della norma**, **tale inquadramento non può più essere ritenuto "pacifico"** o, comunque oggetto di **presunzione**.

Prima di approfondire tale aspetto sarà necessario delimitare il perimetro dei soggetti ai quali potenzialmente potranno essere riconosciuti i **compensi sportivi**.

Tornerà, probabilmente, utile il riferimento indicato nella **circolare dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro** laddove veniva previsto che vi rientrassero quelle categorie di soggetti che **l'ente sportivo affiliante**, federazione sportiva nazionale, disciplina sportiva associata o ente di promozione sportiva aveva riconosciuto come soggetti svolgenti attività sportiva **nei propri regolamenti o nelle proprie deliberazioni**.

Vediamo di entrare ancora più nel merito delle **singole fattispecie**.

Atleti

Il decreto (**D.M. 15.03.2005**) che inserisce i lavoratori dilettanti tra coloro che sono soggetti all'**assicurazione obbligatoria settore spettacolo** omette completamente ogni riferimento agli **atleti**. Probabilmente ritenendo che nei loro confronti prevalga l'**aspetto ludico** rispetto a quello lavorativo.

Se a questo aggiungiamo che, comunque, nei loro confronti non potrà mai trovare applicazione, anche in modo analogico, la **L. 91/1981** sul professionismo sportivo causa il limite previsto dall'**articolo 14 Preleggi** al codice civile, ne deriva che **agli atleti delle varie discipline sportive potrà continuare a essere riconosciuto il compenso sportivo ex articolo 67, comma 1, lett. m), senza limiti di ammontare e sempre senza obblighi di natura previdenziale e assicurativa** (che non sia quella legata al tesseramento).

Non essendo sicuramente nel loro caso neanche in via interpretativa applicabile la disciplina delle **collaborazioni coordinate e continuative** non scatterà neanche l'obbligo del pagamento con **mezzi tracciabili** per importi inferiori ai mille euro.

Tecnici (allenatori e istruttori)

Nei loro confronti sarà necessario effettuare un approfondimento. Se, infatti, o per la natura minimale del compenso (si ricorda che l'allora Enpals aveva fissato in 4.500 euro annui tale ammontare) o per la **indubbia possibilità di provare che il tecnico consegue fuori dallo sport la fonte prevalente dei suoi compensi** è oggettivo che l'attività svolta non costituisca attività lavorativa per il tecnico, appare confermato che **gli sarà possibile riconoscere i compensi sportivi in esame**. Ove, invece, **il tecnico svolgesse l'attività sportiva come principale, anche se non esclusiva**, sarà necessario svolgere una

ulteriore indagine, ossia se nelle modalità effettive di svolgimento della prestazione siano presenti o meno i caratteri del **lavoro subordinato** o dell'**esercizio di arti o professioni**. In tal caso la possibilità di riconoscere i compensi sportivi sarebbe *ex lege* esclusa dall'*incipit* dello stesso **articolo 67 Tuir**.

Sotto tale profilo sarà necessario porre la massima attenzione nell'introdurre figure quali il **direttore tecnico** o il **capo allenatore** che potrebbero motivare l'esistenza di una **subordinazione gerarchica** nei confronti degli **altri tecnici** sottoposti alle loro direttive.

A questo punto rimane da analizzare la situazione del **tecnico che "lavora" nello sport da "autonomo"** ma senza che questa attività costituisca **esercizio di arti o professioni** (l'istruttore di nuoto che svolge la sua attività in favore di un unico centro nuoto). Che fare? **La giurisprudenza prevalente** (anche se, come abbiamo dimostrato, non esclusiva) **appariva favorevole** anche in questo caso al riconoscimento del **compenso sportivo**.

Si tratterà di vedere, ora, se l'avvenuta **abrogazione** per legge della disposizione che lo consentiva espressamente rappresenterà o provocherà anche un **mutamento** di orientamento da parte della **giurisprudenza**.

Nel caso in cui ritenessimo o si decidesse comunque di applicare la disciplina dei **compensi sportivi** rimane un **problema**: in presenza di "lavoro sportivo" come questo può o deve essere qualificato ai fini lavoristici?

Non potendo qualificarlo come **esercizio di arti o professioni** (espressamente escluso dall'**articolo 67 Tuir**) e non potendo ritenerlo, nella grande maggioranza dei casi, collaborazione occasionale, non si potrà che tornare alla qualificazione, per esclusione, di **collaborazione coordinata e continuativa**, con buona pace di coloro i quali hanno "favorito" l'abrogazione della qualificazione espressa come tale.

Dirigente

Per tutti coloro i quali svolgono attività inerenti la **pratica agonistica** (vedi dirigenti accompagnatori, addetti agli arbitri, ecc) varranno le considerazioni già espresse per i **tecnici**.

Per gli addetti alla segreteria, i c.d. "**amministrativo – gestionali**" si porrà, per le modalità attraverso le quali viene svolta la prestazione, la necessità di porre maggiore attenzione ai rischi di riconoscimento del rapporto come **subordinato**.

Per il resto varranno le **medesime valutazioni già svolte** con l'unica differenza che, in questo caso, essendo rimasta la qualificazione come **collaborazione coordinata e continuativa**, sarà necessario effettuare i pagamenti con **modalità tracciabili** a prescindere dall'importo e si dovrà operare la **denuncia al centro per l'impiego** e porre in essere gli **adempimenti conseguenti**.

ENTI NON COMMERCIALI

I requisiti richiesti per essere una associazione sportiva

di Guido Martinelli

Una recente decisione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (**Milano sez. IV, sentenza n. 2497 del 30.05.2018**) offre lo spunto per tornare sulle caratteristiche che debbono avere le **associazioni sportive dilettantistiche** per poter “correttamente” essere considerate tali ai fini del godimento delle agevolazioni fiscali conseguenti.

Il punto di partenza è dato dalla **regolare iscrizione al Registro Coni** delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

Attenzione alle **novità** di quest’anno. Infatti, a seguito della approvazione del regolamento di funzionamento del Registro (**delibera CN Coni n. 1574 del 18.07.2017**), viene previsto dall’**articolo 6, comma 3, lett. b)** che sia disposta la cancellazione dal registro di quegli enti che perdano i requisiti indicati al precedente **articolo 3** per l’iscrizione.

Tale ultima norma prevede **tra i requisiti per l’iscrizione lo svolgimento di “comprovata attività sportiva e didattica nell’ambito istituzionale dell’organismo sportivo di appartenenza”**. Ne deriva che non sarà sufficiente provvedere alla affiliazione e al tesseramento dei soggetti partecipanti all’attività sportiva ma occorrerà inserire detta pratica all’interno dei programmi della Federazione o dell’ente di promozione sportiva di riferimento.

Non si potrà, quindi, limitarsi ad una offerta di **corsi sportivi** autoreferenziali ma sarà necessario **finalizzarli ad una pratica agonistica** o, comunque, richiedere alla propria Federazione (alcune, tipo il nuoto o il tennis, lo fanno) un espresso riconoscimento per l’attività didattica svolta, in modo che possa essere “iscritta” tra le **attività federali e comunicata al Registro Coni**.

Strettamente connesso a questo aspetto vi è quello della esistenza di una **vita associativa** che prescinda dalla mera erogazione del servizio.

Gli associati debbono essere legati dalla c.d. “affectio societatis”, un minimo comune denominatore di condivisione delle finalità associative senza la quale viene meno la natura dell’associazione. Questo aspetto viene correttamente sintetizzato dalla decisione ricordata in apertura: *“Le modalità di iscrizione e partecipazione degli utenti alla vita della associazione, infine, depongono per la totale inconsapevolezza da parte degli iscritti di essere soci dell’associazione, né d’altra parte risulta promossa alcuna iniziativa dalla quale poter dedurre che l’associazione e per essa il consiglio direttivo si sia mai adoperata per coinvolgere anche un numero minimo di soci nell’attività sociale di promozione artistica e sociale. Nessun elemento è stato portato dall’appellante per fare emergere il fine sociale volto alla promozione di attività sportive di valenza sociale e formativa per i giovani. Ove anche fosse stata provata l’effettiva convocazione dell’assemblea dei soci per l’approvazione annuale del rendiconto, la mancanza totale di una vita associativa chiaramente emersa dagli atti è sufficiente ad escludere che la MG abbia svolta una attività non commerciale”*.

Quindi il tema che emerge in maniera netta è dato dall’effettivo perseguimento delle **finalità associative** nell’ambito delle quali l’attività per cui viene richiesto un corrispettivo specifico diventi una parte di una offerta più complessiva e non sia **“l’unico” servizio svolto**.

L'altro aspetto da tenere in evidenza è quello che **l'associazione agisce con la "testa" del consiglio direttivo e pensa con la "testa" dell'assemblea.**

Altrimenti non potrebbe ritenersi un **ente su base associativa.**

Quindi tutte le **decisioni "vitali"** per l'attività dell'ente debbono essere assunte all'interno di dette riunioni. Pertanto diventa indispensabile la corretta verbalizzazione delle deliberazioni assunte negli organi collegiali che potranno forse **peccare di frequentazione** da parte degli associati ma che non possano ridursi a limitate **clausole di stile** per le approvazioni dei **bilanci** e l'elezione dei componenti il **consiglio direttivo.**

L'ultimo aspetto, ma non per importanza, è dato dalle modalità con le quali si comunica la propria attività all'esterno. Ci aiuta anche in questo caso un brano della decisione citata: *"L'organizzazione dei corsi di danza di svariati tipi, poi, erano rivolti alla generalità della clientela **come risulta dalla pubblicizzazione degli stessi effettuata tramite internet** senza che fosse specificato che si trattava di una **associazione sportiva dilettantistica** ma **qualificata** come organizzazione di corsi analoghi a quelli di qualunque **attività commerciale**, con indicazione di **corsi aperti a chiunque**, distinti su vari livelli professionali senza alcuna indicazione di adesione ad una associazione. In sostanza la pubblicizzazione delle attività svolte è analoga a quella di qualunque attività svolta **a livello commerciale**, come qualsiasi palestra organizzata a scopo di lucro".*

Deve emergere chiaramente il **carattere "chiuso" dell'iniziativa**, ossia la circostanza che sia **riservata** solo a coloro i quali, **associandosi**, condividano le finalità etico-sociali dell'ente organizzatore.

ENTI NON COMMERCIALI

Associazioni e società sportive: nuovi chiarimenti – I° parte

di Guido Martinelli

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato ieri, 1° agosto, la **circolare 18/E/2018** con la quale ha ufficializzato le risultanze dei lavori del **tavolo tecnico Coni – Agenzia delle entrate**.

Il documento di prassi, dopo un'ampia premessa sullo stato della **disciplina fiscale** delle **associazioni e società sportive dilettantistiche**, entra nel merito di una serie di quesiti che erano stati portati all'attenzione della Amministrazione da parte della **commissione Coni** guidata dal dott. Mancino.

L'Agenzia fornisce una serie di importanti prese di posizione che sicuramente, nel bene e nel male, serviranno a definire molti dei **contenziosi** attualmente pendenti avanti le varie commissioni tributarie.

Nelle premesse viene ricordato come, a partire dal 2019, l'inserimento da parte degli **organismi** affilianti nel **registro Coni** delle attività poste in essere dai sodalizi iscritti consentirà *“una importante funzione ricognitiva degli enti sportivi dilettantistici ed è **quindi particolarmente utile anche ai fini della selezione delle attività di controllo in merito alla spettanza dei benefici fiscali per essi previsti**”*.

Viene confermato che le **società sportive dilettantistiche** *“**ancorché non perseguano scopo di lucro mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale**”* e, pertanto, a loro sarà applicabile la disciplina degli **enti commerciali**, fatto salvo per quanto disposto dall'**articolo 90, comma 1, L. 289/02** sull'applicabilità della **L. 398/1991** e delle *“altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche”*, ivi comprese, a conferma di quanto già indicato nella **circolare 21/E/2003** quelle contenute dall'**articolo 148, comma 3, Tuir**, ossia la **defiscalizzazione** ai fini dei redditi dei **corrispettivi specifici** versati dai tesserati.

Nel merito la circolare fornisce importanti chiarimenti sulle modalità applicative della **L. 398/1991** confermando che per l'individuazione dei **proventi** conseguiti nell'esercizio di **attività commerciali** si dovrà fare riferimento al **momento in cui si è percepito il corrispettivo**, salvo che, anteriormente alla percezione, sia stata **emessa fattura**: in tal caso andranno computati anche gli **importi fatturati ancorché non riscossi**.

In merito ai chiarimenti forniti sulle modalità applicative dell'**articolo 148, comma 3, Tuir** va evidenziato che, secondo l'Amministrazione, la **somministrazione di cibi e bevande** resa in locali interni delle associazioni e società sportive dilettantistiche *“**deve in ogni caso considerarsi esclusa dalla decommercializzazione di cui all'articolo 148 comma tre del Tuir**”*, salvo che questa non rientri nell'ambito dei due eventi *“decommercializzati ai sensi dell'articolo 25, comma 2, L. 133/99”*.

Viene confermato che anche le **società sportive dilettantistiche di capitali** senza fine di lucro, per avvalersi delle agevolazioni di cui all'**articolo 148, comma 3, Tuir**, come già affermato nella ricordata **circolare 21/E/2003** devono inserire in **statuto** le clausole di cui al **comma 8** del citato articolo.

Importante chiarimento viene fornito sui rapporti tra attività sportive e riforma del terzo settore: *“**le associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro potranno scegliere se conservare le agevolazioni ad esse specificamente riservate**”*

dalla vigente disciplina oppure, in alternativa, qualora intendano entrare a far parte degli enti del terzo settore fruire dei benefici fiscali previsti per tali enti del terzo settore in luogo del regime fiscale specifico riservato alle associazioni e società sportive dilettantistiche non lucrative”.

Conclusa la disamina di **carattere generale** la circolare passa a definire alcuni **quesiti** con conclusioni che, per il loro effetto innovativo, dovranno essere attentamente valutate.

Dopo aver confermato che per l'opzione per l'applicazione della **L. 398/1991** potrà essere ritenuto sufficiente il **comportamento concludente**, anche in assenza di comunicazione preventiva alla SIAE (salva l'applicazione della sanzione di cui all'**articolo 11 D.Lgs. 471/1997**) l'Amministrazione finanziaria entra nel merito di quali sono i **proventi** per i quali potrà trovare applicazione il **regime forfetario** di cui alla **L. 398/1991**.

In tale ambito, riprendendo e ufficializzando una posizione che era stata in origine assunta dalla Direzione Regionale del Piemonte, viene precisato che l'applicazione del **regime agevolativo** di cui alla **L. 398/1991** è limitata alle **attività connesse alle attività istituzionali**. Pertanto, ad esempio, l'Agenzia precisa che non potranno godere di tale regime agevolativo i **proventi riscossi per attività non più riconosciute come sportive dal Coni** o quelle dirette alla **vendita di beni o alla prestazione di servizi per le quali l'ente si avvalga di strumenti pubblicitari** o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi.

ENTI NON COMMERCIALI

Associazioni e società sportive: nuovi chiarimenti – II° parte

di Guido Martinelli

La limitazione del perimetro di applicazione della L. 398/1991 solo ai proventi connessi produrrà difficoltà applicative di non poco conto, sia nella determinazione di cosa si possa o si debba intendere come “connesso”, sia nella individuazione dei costi da riservare a quelle che, di fatto, potrebbero diventare **tre modalità separate di determinazione del risultato d’esercizio**: quella c.d. **istituzionale**, quella **commerciale** in regime forfetario e quella **non connessa** in regime ordinario.

Viene confermato che i c.d. “**contributi corrispettivi**” di cui all’**articolo 143, comma 3, lett. b)**, Tuir non soggetti ad Ires ma gravati da Iva non rientrano nel *plafond* della L. 398/1991 ma l’Iva incassata potrà essere pagata con il previsto abbattimento del cinquanta per cento. Se la destinataria dei contributi è, invece, una **società sportiva di capitali** non potrà trovare applicazione l’**articolo 143 Tuir** e, pertanto, detto contributo sarà integralmente soggetto anche ad **Ires**.

Al fine di poter consentire il versamento cumulativo delle quote incassate la cui sommatoria superi i mille euro viene previsto che “**per ogni singola quota di iscrizione ai corsi o di affiliazione l’ente deve rilasciare un’apposita quietanza copia della quale dovrà essere conservata dall’ente stesso. Inoltre l’associazione dovrà dotarsi di un registro dove annotare analiticamente le entrate e le uscite, indicando i nominativi dei soggetti, la causale e l’importo incassato o pagato**”.

Si stabilisce che, se si supera il *plafond* della L. 398/1991 nell’ultimo mese dell’esercizio, l’intero importo commerciale “connesso” così incassato potrà essere assoggettato al **regime forfetario**.

Importanti chiarimenti riguardano quei casi in cui, in **sede di accertamento**, sono state ricondotte nell’alveo della **attività commerciale** delle attività economiche che erano state considerate dal contribuente **istituzionali**. Ebbene l’Agenzia conferma che, in tale ipotesi, è possibile “**procedere al riconoscimento della deducibilità dei costi sostenuti**” ai fini della ricostruzione della base imponibile Ires purché la sportiva sia in grado di fornire all’amministrazione finanziaria i relativi **riscontri contabili** quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito.

Analogamente sarà possibile riconoscere il **diritto alla detrazione dell’Iva pagata sugli acquisti** anche nell’ipotesi di mancata registrazione della relativa fattura di acquisto sempre che si sia in grado di dimostrare la presenza dei **requisiti sostanziali**. Solo a sanzione amministrativa incorrono quelle sportive che non tengono correttamente il registro previsto dal **D.M. 11.02.1997**.

Viene previsto che dal momento in cui entrerà pienamente in vigore il titolo decimo del **codice del terzo settore** (comportante l’abrogazione della L. 398/1991 per tutti i soggetti che non siano associazioni o società sportive dilettantistiche) **anche le Federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate e gli enti di promozione sportiva non potranno più applicare la L. 398/1991**.

Si ribadisce che **la disciplina di cui all’articolo 148, comma 3, Tuir** è applicabile, oltre che nei confronti dei propri **associati**, **anche nei confronti dei tesserati** all’ente affiliante riconosciuto dal Coni. Questo consente quindi anche alle **società sportive** di poter usufruire legittimamente di tale disciplina (va solo rimarcato che si continua a parlare solo

di **Ires** ma non viene mai espressamente affermato che le Ssd possano applicare anche l'**articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972** ai fini Iva). Importante precisazione anche se forse ovvia: nei confronti dei **tesserati** non può e non deve sussistere alcun **principio di democraticità**.

A seguito di specifico quesito l'Agenzia conferma che l'**imposta sulle successioni e donazioni** si applica anche nel caso di devoluzione in sede di **scioglimento** del patrimonio delle associazioni e società sportive dilettantistiche.

Rispondendo ad un quesito specifico e parzialmente contraddicendo quanto affermato nella parte generale iniziale, l'amministrazione ritiene che le società sportive di capitale che vogliono applicare l'**articolo 148, comma 3, Tuir** possono **non** prevedere nel proprio **statuto** le **clausole di democraticità** di cui alle **lettere c) ed e) del comma 8** del citato articolo. Di conseguenza comunque **resta confermato l'obbligo di inserimento della incedibilità delle quote sociali possedute**.

Circa la possibilità di **defiscalizzare il pensionamento dei cavalli** dei circoli ippici viene chiarito che tale fattispecie potrà trovare applicazione solo nel caso in cui *"gli animali ricoverati siano identificati come **idonei alla pratica sportiva dilettantistica** in base ai parametri definiti dalla Federazione sportiva nazionale"*.

Si conferma che il **modello Eas** inviato tardivamente sortirà comunque i suoi effetti per il **periodo successivo** al suo invio.

Viene confermato che **potrà trovare applicazione l'articolo 148, comma 3, Tuir anche nei rapporti tra sodalizi sportivi inerenti la cessione dei diritti sulle prestazioni degli atleti e quella sui diritti di partecipazione ad un determinato campionato**. Rimane non chiarito invece, cosa accade, per i medesimi rapporti, ai fini dell'**Iva**.

Infine, importante, anche se chi scrive nutre molte riserve in merito, l'affermazione che l'eventuale rivalutazione di un provento di una sportiva da **istituzionale a commerciale** non comporterà la determinazione dell'imposta da versare tramite **scorporo** ma tramite **maggiorazione**.