STUDIO LEGALE ASSOCIATO
MARTINELLI ROGOLINO

Avv. Guido Martinelli
Avv. Marilisa Rogolino
Avv. Ernesto Russo
Avv. Carmen Musuraca

Lo sport e la riforma del terzo settore

di Guido Martinelli

La riforma del terzo settore, introdotta nel nostro ordinamento con la legge 6 giugno 2016 n. 106 si è concretizzata con l'approvazione, recente di quattro decreti legislativi:

1) Decreto legislativo 06 marzo 2017 n. 40 «Istituzione e disciplina del servizio civile universale a norma dell'articolo 8 della legge 6 giugno 2016 n. 106

2) Decreto legislativo 03 luglio 2017 n. 111 «Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9 comma 1 lettera c) e d) della legge 6 giugno 2016 n. 106

3) Decreto legislativo 03 luglio 2017 n. 112 «Revisione della disciplina in materia di impresa sociale a norma dell'articolo 2 comma 2 lettera c) della legge 6 giugno 2016 n. 106

4) Decreto legislativo 03 luglio 2017 n. 117 «Codice del terzo settore a norma dell'articolo 1 comma 2 lettera b) della legge 6 giugno 2016, n. 106

Il primo istituisce il servizio civile universale a cui possono accedere i giovani tra i 18 e i 28 anni per un periodo compreso tra gli otto e i dodici mesi. Tra i settori di intervento oggetto delle attività del nuovo istituto, l'art. 3 lett. e) prevede: "educazione e promozione culturale dello sport". Pertanto le sportive rientrano a pieno titolo tra quelle ricomprese nelle attività del servizio civile universale

L'art. 3 del decreto sul cinque per mille prevede al suo art. 3 co. 1 lett.e), sulla falsariga di quanto applicato fino ad oggi, che tra i soggetti potenzialmente destinatari di questa contribuzione ci siano anche le: "associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge che svolgono una rilevante attività di interesse sociale". Confermato, quindi, che le società di capitale e le cooperative sportive dilettantistiche, invece, non potranno godere di questi contributi.

Già la lettura di questo decreto, però, nel momento in cui elenca le associazioni sportive dilettantistiche tra i soggetti destinatari del cinque per mille, distinguendoli dai nuovi "enti del terzo

Piazza Trento e Trieste, 2 - 40137 Bologna - Tel. 051-38.46.57 r.a. - Fax 051-38.41.12
martinelli@martinellirogolino.it - guido.martinelli@ordineavvocatibopec.it
www.martinellirogolino.it - P.Iva 04122920376

settore" previsti alla lettera "a" del citato art. 3, ci consente di capire meglio i contenuti, nei rimanenti due decreti legati allo svolgimento di attività sportive.

Si chiarisce in premessa che le imprese sociali, ai sensi di quanto previsto dal primo comma dell'articolo 3 del codice del terzo settore (da ora in avanti cts) sono a tutti gli effetti "enti del terzo settore" pur se disciplinati da un autonomo decreto.

Il cts disciplina gli enti "associativi" mentre quello sulle imprese sociali gli enti senza scopo di lucro che siano costituiti anche "nelle forme previste dal libro quinto del codice civile. Pertanto, concettualmente, le associazioni sportive dilettantistiche "potrebbero" essere enti del terzo settore mentre le società sportive di capitali o le cooperative necessariamente potrebbero essere solo imprese sociali.

Gli enti del terzo settore tipizzati sono i seguenti:

a) Le organizzazioni di volontariato

b) Le associazioni di promozione sociale

c) Le imprese sociali

d) Le società di mutuo soccorso

Vengono poi aggiunti, non previsti nella legge delega o solo richiamati incidentalmente

e) Gli enti filantropici

f) Le reti associative

Infine sono previsti, come norma di chiusura:

"Le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale"

Detti enti devono necessariamente svolgere una attività di "interesse generale" espressamente elencate. Tra le 26 contenute nell'art. 5 del c.t.s. ritroviamo: "t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche".

Da quanto sopra riportato si ricava una prima conclusione. Il cts non tipizza le associazioni sportive, contrariamente a quanto previsto, invece, ad esempio per le associazioni di promozione sociale, le colloca, astrattamente, nell'ultima categoria di enti del terzo settore "generalista" sopra riportata prevedendo espressamente, però, la possibilità di svolgere la loro attività istituzionale.

Questo porta ad una prima importante conclusione: una associazione sportiva può ma non deve diventare un ente del terzo settore. Ma bisogna fare attenzione a un punto. Molte associazioni sportive dilettantistiche sono "anche" associazioni di promozione sociale. La associazioni di promozione sociale che sia iscritta al registro Coni e svolge attività sportiva come ASD, invece, è di diritto ente del terzo settore.

Discorso similare andremo a fare per le società sportive dilettantistiche.

Infatti l'art. 1 del d.lgs. 112/17 sull'impresa sociale prevede che: "Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, incluse quelle costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile che ,in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro.

Anche qui il legislatore enuncia all'art. 2 una serie di attività di interesse generale tra le quali colloca: "r) Organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche»

Stante l'utilizzo del termine "possono" da parte della norma istitutiva ne deriva che le società di capitali e le cooperative sportive dilettantistiche possono ma non devono diventare imprese sociali.

La constatazione che una associazione sportiva dilettantistica possa ma non debba, ove non fosse anche associazione di promozione sociale, diventare ente del terzo settore, ci impone una considerazione: vale la pena che lo faccia?

Prima di rispondere una premessa è d'obbligo. Nessuna delle vigenti norme legate alla gestione giuridico – amministrativa di una associazione sportiva dilettantistica è stata modificata o abrogata dalla riforma del terzo settore. Pertanto, per le associazioni che siano solo "sportive", nulla muta rispetto ai regimi e agli adempimenti fino ad oggi seguiti.

Cosa cambia, invece, per la ASD che decidesse di diventare ente del terzo settore. La prima domanda che occorre porsi è: potrà continuare ad utilizzare la disciplina giuridico fiscale prevista per le associazioni sportive o no? La risposta non accontenterà il lettore: solo per quanto compatibile, ossia solo per quanto il codice del terzo settore non regolamenta in maniera diversa o prevede l'abrogazione di norme preesistenti.

Infatti, essendo l'attività sportiva ricompresa nell'elenco delle attività di interesse generale, ne avremo che questa è attività propria per l'ente del terzo settore e non può, come tale, rientrare tra le attività diverse di cui all'art. 6 del cts.

Di conseguenza, essendo il d. lgs. 117/17 l'ultima disciplina entrata in vigore, tra quelle previste per le "attività sportive dilettantistiche", non vi è dubbio che debbono intendersi implicitamente abrogate tutte le norme in contrasto con quelle indicate nel codice.

Due esempi appaiono necessari

L'art. 89 (che si ricorda, essendo ricompreso nel titolo X del cts, andrà in vigore solo: "a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della commissione europea .... e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto registro") prevede che agli enti del terzo settore non si applichi l'art. 149 del tuir. Questa norma, al suo ultimo comma, espressamente esonera le associazioni sportiva dalla applicazione dei parametri che possono produrre la perdita della natura di "ente non commerciale". L'applicazione letterale della disposizione porterebbe, quindi, a ritenere che una sportiva che fosse diventata "ente del terzo settore" si troverebbe di fronte al rischio, in presenza dei parametri di cui all'art. 79 co. 5 del cts che sostituisce, per tali enti, la citata norma del testo unico delle imposte sui redditi di perdere la natura di ente non commerciale in presenza di

proventi commerciali superiori agli istituzionali non potendosi più applicare l'esclusione di cui all'art. 149 tuir.

Gli enti del terzo settore svolgono attività attraverso volontari o attraverso lavoratori. Addirittura, per le organizzazioni di volontariato o di promozione sociale esiste una proporzione obbligatoria (cinquanta per cento) tra lavoratori impiegati e volontari.

I volontari del terzo settore, ai sensi del comma tre dell'art. 17 non possono essere retribuiti in nessun modo, nemmeno dal beneficiario, e possono ricevere soltanto il rimborso delle "spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo".

Ai sensi del precedente articolo 16: "I lavoratori degli enti del terzo settore hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi ...».

Questa disposizione merita una riflessione. Senza volere qui riaprire un tema già più volte trattato sulla natura dei compensi sportivi di cui all'art. 67 primo comma lett. m del Tuir, le considerazioni qui diventano semplici. I soggetti che ricevessero un compenso "sportivo" da un ente del terzo settore che "fa sport" non potrebbero essere considerati volontari in quanto percepiscono quello che la stessa disposizione fiscale qualifica come compenso. Ma non potrei neanche considerarli lavoratori in quanto percepiscono un trattamento economico che, potenzialmente, sotto il profilo economico potrebbe essere rispettoso di quello minimo previsto dai contratti collettivi ma non potrebbe mai esserlo sotto il profilo normativo. Quindi per una sportiva, "ente del terzo settore" potrebbe essere messa in dubbio la titolarità ad erogare i c.d. compensi sportivi.

Ciò per non parlare di tutti gli adempimenti ulteriori in termini di comunicazione dell'importo dei compensi, di organi di controllo, rendiconti economici, ecc.

Se per una sportiva abbiamo esaminato alcuni (e ce ne sarebbero altri anche se di minor rilievo) dei motivi per i quali si potrà presumere non vi sarà grande entusiasmo all'ingresso tra gli enti del terzo settore, un problema si porrà per quelle sportive che siano già anche associazioni di promozione sociale, il cui numero non è trascurabile.

Per loro, in quanto iscritti anche nei registri delle associazioni di promozione sociale il passaggio tra gli enti del terzo settore non transiterà attraverso un atto volitivo, come appare necessario per chi fosse solo sportiva, ma l'appartenenza al terzo settore è già insita nella natura acquisita di promozione sociale.

Costoro, pertanto, dovranno seguire tutta la disciplina del codice del terzo settore, abbandonando le norme previste per le sportive se e ove incompatibili con queste, salvo una loro cancellazione dal registro del terzo settore.

Vediamo, in maniera più approfondita, quindi, quale sarà la nuova disciplina applicabile alle associazioni di promozione sociale.

Viene introdotto un numero minimo di soci (sette persone fisiche o tre associazioni di promozione sociale) e l'obbligo di indicare nella denominazione sociale la natura, anche attraverso l'utilizzo dell'acronimo APS. E qui una prima evidenziazione "buffa": dovremo chiamarli APSASD??

Anche in questo caso, come per il volontariato (le similitudini tra le due discipline sono innumerevoli), viene previsto che tra gli associati vi siano *"enti del terzo settore o senza scopo di lucro a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle associazioni di promozione sociale"*.

Detto limite non trova applicazione nei confronti degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. Da evidenziare come questa esclusione sia l'unico specifico riferimento presente in tutta la riforma del terzo settore al mondo dello sport dilettantistico.

L'articolo 35, confermando la previgente disciplina, vieta il riconoscimento come associazione di promozione sociale ai: *"circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento a qualsiasi titolo della quota associativa o che, infine collegano in qualsiasi forma la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale."*

L'articolo 68 introduce un privilegio generale sui beni mobili del debitore, *ex* articolo 2751-*bis* codice civile, in favore dei crediti delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5 del codice.

Di rilievo notare come l'articolo 71 allarghi a tutti gli enti del terzo settore una previsione che, in origine, era prevista dalla L. 383/2000 solo in favore delle associazioni di promozione sociale, ovverosia la possibilità di ritenere le attività istituzionali da loro svolte, purché non di tipo produttivo, *"compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee... indipendentemente dalla destinazione urbanistica"*.

L'articolo 75, come già illustrato per le organizzazioni di volontariato, prevede risorse finalizzate alla concessione di contributi per la realizzazione di progetti elaborati dalle associazioni di promozione sociale.

Significativo ricordare come l'articolo 18 estenda l'obbligo di assicurazione per i volontari, originariamente previsto solo dalla legge quadro sul volontariato (L. 266/1991), a tutti *"gli enti del terzo settore che si avvalgono di volontari"*, coprendo i rischi di infortuni, malattie connesse allo svolgimento dell'attività di volontariato nonché per la responsabilità civile verso i terzi. Come si vede una copertura più ampia di quella che l'articolo 51 della L. 289/2002 prevede a carico degli sportivi dilettanti.

Con successivo decreto interministeriale saranno individuati i meccanismi assicurativi semplificati e disciplinati i relativi controlli.

Da evidenziare come il codice del terzo settore non richiama due norma interessanti previste dalla L. 383/2000. La prima contenuta nell'articolo 19 che garantiva il diritto alla flessibilità nel lavoro ai lavoratori che operavano in favore di associazioni di promozione sociale.

La seconda, *ex* articolo 6 secondo comma, prevedeva che, in deroga al principio di responsabilità solidale di cui all'articolo 38 del codice civile per chi agisce in nome e per conto di una associazione non riconosciuta, il terzo creditore della associazione dovesse far valere i propri diritti prima sul patrimonio della associazione e solo in via sussidiaria nei confronti delle persone che avevano compiuto atti gestori.

Le novità più importanti che riguardano le novellate associazioni di volontariato e di promozione sociale sono relative agli aspetti fiscali e la loro progressiva entrata in vigore.

Il titolo X del codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017) disciplina il regime fiscale degli enti del terzo settore. All'interno di questo, il capo secondo tratta, nello specifico, la nuova disciplina tributaria del volontariato e della promozione sociale.

Il secondo comma dell'articolo 104 prevede che: *"le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1"*, che si riferisce al c.d. *"social bonus"*, ad alcune specifiche norme relative alle indirette e alle detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali, *"si applicano agli enti iscritti nel Registro Unico Nazionale del terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della commissione europea ... e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto registro"*.

Solo da tale data sarà abrogata la disposizione di cui all'articolo 9-*bis* della L. 66/1992 e, pertanto, si ritiene che, per quanto riguarda la disciplina fiscale per le attività commerciali svolte, le associazione in esame, anche dopo l'entrata in vigore del codice e fino a quando non scatterà il termine di cui all'articolo 104, comma 2, potranno continuare ad utilizzare il regime forfetario attuale di cui alla L. 398/1991, regime che invece sarà loro inibito dal momento della entrata in vigore del registro del terzo settore.

Ad analoga conclusione si giunge anche con riferimento alla defiscalizzazione dei corrispettivi specifici versati dagli associati.

Il dubbio che si pone è che si potrebbe anche sostenere la tesi opposta. Infatti nessuna associazione di promozione sociale potrà ritenersi, all'entrata in vigore del codice, già *"iscritta nel registro unico nazionale del terzo settore"*. Si potrà ritenere "equivalente", a tale fine, l'iscrizione nei registri regionali? Sarebbe importante chiarirlo.

Ma dalla lettura del combinato disposto dalle norme emerge una curiosità. Essendo stata abrogata la legge sulle associazioni di promozione sociale ma non essendo ancora operativo il nuovo registro del terzo settore, sarà possibile fino a quel momento costituire una nuova associazione di promozione sociale? Le "neonate" rimarranno semplici associazioni fino a quando non sarà attivato il nuovo registro, o, come sarà più probabile, le Regioni continueranno ad iscrivere associazioni in quanto le leggi regionali manterranno la loro validità anche dopo l'entrata in vigore del codice.

Vi è, poi, un'altra particolarità che vale la pena evidenziare.

Tutto sembra far ritenere che la modifica del testo dell'articolo 148 Tuir, portata dal quarto comma dell'articolo 89 del CTS, sia immediatamente applicabile agli enti non commerciali su base

associativa. Questo perché non sono già associazioni di volontariato o di associazione di promozione sociale o, comunque, non intendono iscriversi al registro del terzo settore.

Pertanto l'associazione culturale che organizza corsi in favore dei propri associati o tesserati perde da subito la possibilità di applicare l'articolo 148 Tuir.

Ma, incredibilmente, la riforma non tocca l'articolo 4 del D.P.R. 633/1972 laddove, con una simmetria pur non perfetta ma evidente, pone fuori campo Iva le medesime prestazioni defiscalizzate dall'articolo 148 in favore degli enti associativi che ne abbiano i requisiti.

Potremmo trovarci di fronte, pertanto, per gli enti non commerciali su base associativa che non entrano nel terzo settore e che non siano sportive, alla situazione per la quale i corrispettivi dei corsi saranno "commerciali" ai fini dei redditi e "istituzionali" ai fini Iva?

Il codice introduce per gli enti del terzo settore tre nuovi regimi forfettari per la determinazione del reddito d'impresa per le attività commerciali svolte; all'art. 80, dedicato agli enti non commerciali del terzo settore e gli altri due, disciplinati dall'art. 86, previsti in favore delle attività commerciali svolte rispettivamente dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato.

Questo porta a cinque i regimi speciali che potenzialmente sono applicabili agli enti non commerciali:

- La L. 398/91, applicabile ora solo alle sportive
- L'art. 145 Tuir che rimane per gli enti non commerciali che non siano enti del terzo settore
- L'art. 80 del codice del terzo settore, per gli enti che ne facciano parte diversi da quelli di promozione sociale o di volontariato
- L'art. 86 del codice del terzo settore per le organizzazioni di volontariato
- L'art. 86 del codice del terzo settore per le associazioni di promozione sociale

Esaminiamo appunto questi ultimi. La norma in esame consente l'accesso agli enti del volontariato e della promozione sociale: "se nel periodo di imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo di imposta, non superiori a 130.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea".

L'ingresso nel regime avviene per opzione mediante comunicazione nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio attività nel caso in cui si presuma la sussistenza del requisito oggettivo del volume d'affari sopra indicato.

Da segnalare che, contrariamente a quanto accade nel regime della legge 398/91, abrogato per gli enti del terzo settore, alcun ruolo nel regime in esame appare essere svolto dalla SIAE.

Diverso appare il coefficiente di redditività applicabile, l'1 % per le organizzazioni di volontariato e il 3% per quelle di promozione sociale.

Fermo restando l'obbligo di conservazione della documentazione di incasso e di spesa, gli enti che applicano il regime in esame sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. Si mantiene l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi.

Novità rispetto al noto regime di cui alla legge 398/91 è dato dall'esonero dall'obbligo di operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del dpr. 600/73 con il solo onere di dover indicare in dichiarazione, i dati del percettore e l'importo pagato sul quale all'atto del pagamento non è stata operata la ritenuta.

Ai fini IVA non viene esercitata la rivalsa di imposta per le operazioni nazionali, per quelle internazionali si farà riferimento alla disciplina generale di cui al dpr. 633/72 e per le operazioni intracomunitarie all'art. 38 della legge 427/93.

Ne deriva come logica conseguenza che gli enti che applicano detto regime "non hanno diritto alla detrazione della imposta sul valore aggiunto assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti"

Di conseguenza vi sarà anche l'esonero dalla presentazione della dichiarazione. L'unico obbligo che permane, appunto, sarà quello della numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, la certificazione dei corrispettivi (diversamente da quanto previsto dalla legge 398/91 che ne dispone l'esonero) e di conservazione dei relativi documenti.

Per i ricavi di natura commerciale, per i quali risultassero debitori di imposta, l' Iva dovrà essere versata entro il giorno 16 del mese successivo (anche qui diversamente dalla legge 398/91 che ne prevedeva il trimestre) a quello di effettuazione delle operazioni.

Il comma 13 crea qualche difficoltà all'interprete. Infatti viene previsto che gli enti in regime forfettario possono "optare" per l'applicazione dell'iva e dei redditi "nei modi ordinari ovvero in quelli di cui all'art. 80" con ciò creando disorientamento su quale sia, a questo punto, il regime "naturale" fiscale degli enti in esame.

Il regime forfettario cessa di avere applicazione a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui venga meno la condizione per l'accesso. Anche questa scelta "semplifica" il lavoro per il contribuente rispetto alla previsione della legge 398/91 che, almeno ai fini iva, prevede l'uscita dal mese successivo al supero del plafond di limite di applicabilità della normativa.

Gli enti in regime forfettario sono esclusi dalla applicazione degli studi di settore, parametri o indici sistematici di affidabilità.

Nel caso di passaggi ad altri regimi che prevedano una determinazione per competenza dei ricavi, quelli che "in base alle regole del regime forfettario hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorchè di competenza di tali periodo".