

ENTI NON COMMERCIALI

Cori, bande e filodrammatiche alla luce delle recenti novità normative – I° parte

di **Guido Martinelli**

I **cori, le bande e le filodrammatiche** sono specie del più ampio genere delle **associazioni culturali**, molto diffuse nel nostro Paese.

Il legislatore, pur non avendole tipizzate o riconosciute, le ha individuate come **destinatari di due provvedimenti molto importanti**.

Il primo, l'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**, noto essenzialmente per la disciplina fiscale dei **compensi per attività sportive dilettantistiche**, trova, infatti, applicazione anche nei confronti dei **rimborsi forfettari di spesa, indennità di trasferta, compensi e premi** erogati a direttori artistici e collaboratori tecnici di cori, bande e filodrammatiche.

Il legislatore aveva, poi, utilizzato una terminologia simile ("*associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche di musica e danza popolare legalmente costituite senza scopo di lucro*") nell'**articolo 2, comma 31, L. 350/2003** estendendo a queste categorie il campo di applicazione della **L. 398/1991** (norma che, ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 102, comma 2, lett. f, del codice del terzo settore** sarà abrogata contestualmente alla entrata in vigore del titolo X del medesimo codice).

Il problema di partenza è quello di come meglio individuare, sotto il profilo **soggettivo**, i destinatari dei citati provvedimenti di favore.

Il nostro ordinamento non prevede "registri" pubblici o comunque attestati, conseguiti i quali un ente possa ritenersi ricompreso nelle fattispecie sopra indicate.

Generalmente queste realtà ai fini, ad esempio, della applicazione dell'**articolo 148, comma 3, Tuir**, sono state considerate una specie del più ampio genere delle **associazioni culturali**, anche queste ultime prive però di riconoscimento formale.

La chiave di lettura diventano le **finalità sociali**. Ove queste contenessero **attività coreutiche, bandistiche o teatrali**, l'associazione culturale viene ritenuta rispettivamente un coro, una banda o una filodrammatica.

Sotto questo profilo anche il codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017) nulla chiarisce.

Sicuramente queste realtà potranno diventare sia associazioni di promozione sociale che accedere alla sezione del Runts dedicata agli "altri enti" ma sempre senza avere nulla che ci specifichi quando e con quali caratteristiche un ente collettivo del terzo settore possa classificarsi come "coro, banda o filodrammatica" al fine della applicazione, ad esempio, della citata disciplina sui compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. m, Tuir**.**

Un tentativo di meglio individuare la fattispecie sotto il profilo normativo, almeno per la parte musicale, è presente nel **disegno di legge del Senato n. 2123 "Disposizioni concernenti le associazioni musicali amatoriali e agevolazioni fiscali a sostegno della loro attività"**, assegnato alle commissioni riunite 6^a (Finanze e tesoro) e 7^a (Istruzione pubblica, beni culturali) in sede redigente il 5 maggio 2021, laddove si legge, all'articolo 1, quanto segue:

“1. Le associazioni musicali amatoriali sono enti collettivi a carattere culturale, costituiti in forma associativa, anche priva di personalità giuridica, che operano senza scopo di lucro con le finalità di diffondere la cultura musicale e di valorizzare e promuovere la musica in tutte le sue forme. Tra le associazioni musicali amatoriali sono ricomprese a titolo esemplificativo e non esaustivo: bande musicali, cori, associazioni e orchestre mandolinistiche, orchestre sinfoniche e gruppi folk.

Fatta salva la disciplina prevista dal codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, che continua ad applicarsi alle associazioni costituite ai sensi del medesimo codice, alle associazioni musicali amatoriali di cui al comma 1 del presente articolo si applicano le agevolazioni previste dall'articolo 2”.

L'obiettivo, del tutto condivisibile, che **il disegno di legge si propone è quello di meglio definire, pur in assenza di una certificazione pubblica, sotto il profilo soggettivo, quali siano gli enti che possano definirsi associazioni musicali amatoriali** (e, di conseguenza, bande o cori) nonché quale **disciplina** possano applicare in quei casi in cui non accedano, per scelta o per impedimento legislativo, al **Registro unico nazionale del terzo settore** (come, ad esempio, nel caso di prevalenza degli elementi nei confronti dei quali sia riconosciuto un compenso o assenza di attività di interesse generale; si pensi al caso di un coro che non svolge concerti aperti al pubblico).

Ma se la possibilità di applicazione della L. 398/1991 non crea al momento problemi (in quanto, fino al primo periodo di imposta successivo all'**autorizzazione da parte U.E.** della disciplina fiscale del codice, comunque, detti enti rientrebbero nella più ampia fascia di **soggetti senza scopo di lucro autorizzati all'applicazione della citata disciplina** agevolativa ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 9 bis D.L. 417/1991** convertito dalla **L. 66/1992**), **si pone il problema relativo alla disciplina agevolativa sui compensi erogati ai direttori artistici e ai collaboratori tecnici.**

ENTI NON COMMERCIALI

La conversione in Legge del Decreto Sostegni bis e le novità per il mondo del non profit

di **Guido Martinelli**

La Camera dei deputati ha approvato, con voto di fiducia, **la conversione in legge del D.L. 73/2021**, meglio noto come **“Decreto Sostegni bis”** nel testo approvato dalla commissione permanente bilancio, tesoro e programmazione economica al disegno di legge di conversione (A.C. n. 3132 – A).

Il provvedimento incide in maniera importante sul mondo del non profit.

Stante i **ristretti tempi che il Senato** ha per la conversione in legge, pena la decadenza di tutto il decreto, si ritiene che il testo approvato possa essere considerato come **definitivo**.

A molte conferme si uniscono novità rilevanti per quanto riguarda il **mondo dello sport e del terzo settore**.

L'articolo 1-quater incrementa per 60 milioni di euro il fondo straordinario per il sostegno degli enti del Terzo settore.

Di questo, una quota di 20 milioni potrà essere destinata a tutti gli **enti non commerciali** (quindi non solo a quelli del terzo settore) **“titolari di partita iva fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e che svolgono attività di prestazioni di servizi socio – sanitari e assistenziali ... in favore di anziani non autosufficienti o disabili”**.

L'articolo 4, comma 2 conferma il **credito di imposta per i canoni di locazione degli enti non commerciali “compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti”**.

Si specifica che per detti enti non sarà necessario dimostrare eventuali cali di fatturato.

Perdite di ricavi che invece saranno tenute a dimostrare le **imprese sociali** e le **società sportive dilettantistiche** che intendessero avvalersi di questa norma di favore.

L'articolo 10 del provvedimento che, ricordiamo, rubrica **“Misure di sostegno al settore sportivo”** contiene le maggiori novità in materia di sport.

Nel comma 3 **si incrementa di 30 milioni di euro** (arrivando così a 86 milioni di euro) **il fondo per i contributi per le spese di sanificazione e prevenzione Covid** e per l'effettuazione dei test in favore delle società professionistiche che nell'esercizio 2020 **non hanno superato i cento milioni di euro di valore della produzione** nonché per le **asd/ssd iscritte al registro Coni** e operanti in discipline olimpiche.

Vengono destinati 4 milioni di euro alla **società Sport e salute spa** per **“lo svolgimento delle attività preparatorie dei campionati europei di nuoto che si svolgeranno a Roma nell'anno 2022”** per la riqualificazione degli impianti.

Vengono **completamente riviste le date di applicazione degli effetti della riforma dello sport**.

Proviamo a schematizzare le nuove date di entrata in vigore dei cinque decreti delegati di riforma dello sport

01 gennaio 2022

Alla data indicata entreranno in vigore:

- **D.Lgs. 40/2021 sulla sicurezza sulle piste di sci,**
- **D.Lgs. 36/2021, limitatamente agli articoli 10** (rubricato “*Riconoscimento ai fini sportivi*”, sparisce il registro Coni in favore del registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche tenuto dal dipartimento per lo sport); **39** (fondo per il passaggio al professionismo e l’estensione delle tutele sul lavoro negli sports femminili) e **40** (promozione della parità di genere) **nonché tutto il titolo sesto sull’accesso delle persone con disabilità nei corpi militari e di Stato.**

31 agosto 2022

Alla data indicata entrerà in vigore il **D.Lgs. 39/2021** sulla semplificazione (che contiene le norme sul registro e sulla personalità giuridica).

1° gennaio 2023

Alla data indicata entreranno in vigore

- **D.Lgs. 36/2021, con tutti i rimanenti articoli** tra i quali quelli sullo **status giuridico delle asd/ssd** sia professionistiche che dilettantistiche e sul lavoro sportivo. Viene corretta anche la discrasia che esisteva nella **decorrenza delle norme abrogate** dai decreti delegati di riforma che anch’esse decadranno al 1° gennaio 2023;
- **D.Lgs. 37/2021** sugli agenti degli atleti;
- **D.Lgs. 38/2021** sulle **norme di sicurezza degli impianti sportivi.**

Vengono poi **completamente rivisti e di gran lunga ridotti** i documenti richiesti ai fini dell’iscrizione al registro indicati all’**articolo 6 D.Lgs. 39/2021**.

Va sottolineato che **scompare l’obbligo della pubblicazione del bilancio e dei compensi ai collaboratori** così incrementando la frattura esistente con la disciplina del terzo settore che espressamente li prevede.

Viene introdotto un nuovo **articolo 10 bis** che contiene **la possibilità di erogare un ulteriore contributo alle Asd/Ssd che gestiscono impianti sportivi, in particolare natatori, per spese sostenute per la manutenzione degli impianti.**

Verrà approvato un decreto che stabilirà le **modalità di erogazione di questo contributo a fondo perduto.**

Viene previsto un fondo da un milione di euro per organizzatori di eventi della moto GP disputati in assenza di pubblico, e viene infine finanziato con sei milioni di euro la società Sport e salute per il **fondo sport nei parchi.**

L'articolo 10 ter prevede il prolungamento automatico delle convenzioni delle Asd (non vengono citate le Ssd, si spera che in fase applicativa si intendano comprese) per la gestione di impianti sportivi di proprietà pubblica *“in attesa di rinnovo o scadute ovvero in scadenza entro il 31 dicembre 2021”* fino al 31 dicembre 2023.

L'articolo 32 conferma, in favore degli *“enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti”* il credito di imposta in misura pari al 30% delle spese sostenute nei mesi di **giugno, luglio e agosto 2021 per la **sanificazione degli ambienti e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale.****

L'articolo 44 conferma le **indennità per i collaboratori sportivi mantenendo sostanzialmente invariato il testo del decreto originario.**

L'articolo 64, comma 12 prevede un incremento di 35 milioni di euro del fondo per le politiche giovanili destinato, tra le altre cose, anche alla *“promozione di attività sportive per i giovani di età inferiore ai 35 anni”*.

ENTI NON COMMERCIALI

Cori, bande e filodrammatiche alla luce delle recenti novità normative – II° parte

di **Guido Martinelli**

Proseguendo l'analisi avviata col **precedente contributo**, v'è da dire che si ritiene non fortuito il riferimento al **termine “amatoriale”** nel disegno di legge del Senato n. 2123 (*“Disposizioni concernenti le associazioni musicali amatoriali e agevolazioni fiscali a sostegno della loro attività”*) con chiaro riferimento alle c.d. **attività sportive amatoriali** previste e disciplinate dall'**articolo 29 D.Lgs. 36/2021**.

Si tratta, infatti, di enti senza scopo di lucro che si possono avvalere di prestazioni “amatoriali” da parte di soggetti specificatamente individuati, a carattere consociativo per le quali diventa possibile anche il riconoscimento di una forma di elargizione economica quale rimborso forfettario di spese, indennità di trasferta, premi o compensi a carattere occasionale, sul presupposto, quindi, che la causa del rapporto non sia quella di scambio tipica di un rapporto di lavoro ma il comune intento del raggiungimento delle finalità associative.

Del resto non possiamo non tenere conto dell'incipit dell'**articolo 67 Tuir**, laddove sono considerati redditi diversi se *“non sono conseguiti nell'esercizio di arti o professioni ... né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente...”*.

Se questa fosse, come riteniamo, l'**interpretazione corretta** da dare all'agevolazione in esame alla luce anche di quanto previsto per le attività sportive dal citato D.Lgs. 36/2021, sia nello sport che per cori, bande e filodrammatiche, la conseguenza sarebbe, ai fini della disciplina del terzo settore, la creazione di una **situazione “non normata”**.

Ossia l'esistenza, per questi enti non tipizzati che volessero accedere al terzo settore, di una figura ibrida che non potrà essere ricompresa tra i volontari di cui all'articolo 17 cts, per il carattere non gratuito della prestazione, ma neanche tra i lavoratori di cui al precedente articolo 16, per carenza del presupposto sinallagmatico della prestazione. Sono evidenti i conseguenti problemi sulla sussistenza o meno degli **obblighi assicurativi** previsti per i volontari.

Tale caratteristica appare confermata anche dall'inciso **“prestazioni di natura non professionale”** che le deve caratterizzare ai fini della applicazione della norma in esame.

D'altro canto **la semplice lettura di due norme costituzionali, il primo comma dell'articolo 37 sulla tutela della maternità e il secondo comma dell'articolo 38 sulle tutele assicurative e previdenziali porta a sostenere che, almeno per quello che riguarda le fattispecie in esame, difficilmente queste possano fare riferimento ad una vera e propria prestazione lavorativa.**

Se la riforma del terzo settore deve essere ritenuta un lavoro *in progress*, forse **definire tale posizione sarebbe auspicabile** al fine di evitare possibili difformità interpretative tra le varie sedi regionali del Runt.

Va comunque precisato che, **a prescindere dai problemi di inquadramento**, non sussiste nessun impedimento per l'ente del terzo settore “banda o coro o filodrammatica” a corrispondere detti emolumenti.

Ma le difficoltà ad individuare sotto il profilo soggettivo quali siano i soggette beneficiari della norma non terminano qui.

Infatti, si richiede che **tali enti debbano perseguire finalità dilettantistiche**.

Il significato da dare a questo termine, nell'ambito culturale, rimane oscuro.

Nel nostro ordinamento non esiste una definizione in positivo di attività dilettantistica. Anche l'**articolo 2 D.Lgs. 36/2021**, più volte citato, determina il concetto di sport dilettantistico per differenza, ritenendo come tale quello non classificato come professionistico.

Probabilmente, per approssimazioni successive (lo sport dilettantistico è caratterizzato dal principio della assenza dello scopo di lucro) si potrà ritenere il termine dilettantistico come equivalente a quello di ente senza scopo di lucro.

Ma se così fosse dovrà essere definito un passaggio importante.

Alla luce di quanto previsto dall'articolo 149 Tuir e dal titolo X del codice del terzo settore, per la tipologia di attività svolta da cori, bande e filodrammatiche, il rischio che siano da ritenere enti "commerciali" appare alto.

In tal caso, ci si chiede, l'ente in esame potrà continuare a corrispondere gli importi concordati applicando le facilitazioni previste dal combinato disposto di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir** e all'**articolo 69, comma 2, Tuir**?

La risposta, a mio avviso, non può che essere positiva.

Infatti, come confermato anche dalla **Corte di Cassazione (ordinanza n. 8182 del 27.04.2020)**, vanno **distinte le caratteristiche dell'ente** da quella che è la **qualificazione delle attività poste in essere** in commerciali o non commerciali.

Pertanto, giusto l'insegnamento anche della riforma del terzo settore, l'eventuale ingresso nell'area **commerciale** può avere delle conseguenze sulla **disciplina fiscale applicabile** ma **non incide sulla natura soggettiva** e sui **diritti** che a questa sono connessi.

Rimane, infine, da identificare chi possano essere i **soggetti riceventi**, ossia quelli che possono rientrare nella categoria dei **direttori artistici o collaboratori tecnici**.

Se pochi dubbi possono esserci sui **"collaboratori tecnici"**, termine che dovrebbe racchiudere tutti coloro i quali **partecipano e rendono possibile la manifestazione artistica** (anche se non si comprende, onestamente, perché a loro è concessa e ai i coristi, bandisti o attori no), qualche dubbio ci potrebbe essere sul **direttore artistico**.

Sicuramente vi potrà rientrare il **regista dello spettacolo** o il **maestro del coro o della banda**; ma altrettanto sicuramente **non vi potrà rientrare l'eventuale prestazione didattica** dal **medesimo** posta in essere.

ENTI NON COMMERCIALI

Cori, bande e filodrammatiche alla luce delle recenti novità normative – III° parte

di **Guido Martinelli**

Una delle **attività rilevanti** per i cori, le bande e le filodrammatiche è proprio quella a carattere **formativo**.

La gestione delle scuole musicali svolta sul territorio dai cori e dalle bande o i laboratori di recitazione delle filodrammatiche sono le realtà che consentono di perpetuare questa importante tradizione culturale.

La domanda che ci si pone è quale possa essere l'inquadramento dei **docenti** delle scuole musicali sotto il **profilo giuridico-fiscale** e quale possa essere il **trattamento dei corrispettivi** riscossi dagli iscritti.

In assenza di un provvedimento di interpretazione autentica da parte del legislatore (così come è avvenuto con l'**articolo 35, comma 5, L. 14/2009** in materia di esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica, e con l'**articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir** che ne ha esteso il contenuto anche alla **didattica e alla formazione**) si ritiene che **per le docenze nell'ambito dell'attività formativa svolta da detti enti non si possa applicare la disciplina agevolata sui compensi** appena citata.

L'unico **documento di prassi** amministrativa rinvenuto è l'**interpello della direzione regionale della Lombardia n. 904-1157-2017**, il quale testualmente recita quanto segue: *“assume rilievo quanto riferito dall'associazione sull'attività svolta dal direttore artistico il quale si occupa della **formazione musicale degli associati**. In proposito occorre osservare che le norme in argomento sono applicabili alle attività svolte dal **direttore artistico** che prende direttamente parte ad una manifestazione musicale in quanto consistenti in un **contributo afferente alla tecnica** della medesima manifestazione e non anche a prestazioni didattiche rese nell'ambito della organizzazione di corsi. Ne consegue che i **rappresentati compensi erogati al direttore artistico non rientrano nella previsione di cui all'articolo 67 primo comma lett. m) del Tuir e quindi neanche in quella del successivo articolo 69 comma 2 del Tuir**”.*

Sulla base di tale presupposto si pone il problema del successivo **inquadramento del docente** alla luce dei principi generali del diritto del lavoro.

Il **Ministero del Lavoro**, già con propria **comunicazione prot. n. 7/51364/OA-3 del 16.07.1987** ed in particolare con la **circolare n. 218 del 14.11.1996** si è espresso su tale materia cercando di individuare **criteri uniformi per la valutazione della sussistenza**, ai fini contributivi, di un rapporto di lavoro autonomo o subordinato tra i singoli docenti e i relativi istituti, applicabile anche in riferimento all'**attività d'insegnamento effettuata nei circoli culturali**.

Pertanto, dopo aver premesso la possibilità di **costituire rapporti di natura professionale** autonoma in relazione a particolari esigenze, il Ministero ha ritenuto che **deve escludersi il carattere di subordinazione** in presenza dei medesimi elementi obiettivi che sono stati poi ribaditi dalla **circolare INPS n. 108/2000**, ovvero: **mancata imposizione al docente di un orario stabilito da parte della scuola; compenso determinato in relazione alla professionalità ed alle singole prestazioni; assenza di vincoli e di sanzioni disciplinari; libera scelta, da parte del docente delle modalità tecniche per la trattazione degli argomenti; volontà dei contraenti diretta ad escludere la subordinazione.**

Detti criteri sono stati peraltro ribaditi dalla **Direzione Centrale Contributi con la circolare n. 210 del 28.10.1997.**

Ciò premesso va però ricordata la previsione dell'**articolo 2, comma 1, D.Lgs. 81/2015** che prevede quanto segue: **“si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro prevalentemente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente.”**

La norma citata rende, di fatto, molto difficile poter evitare il **rapporto di lavoro subordinato** per i docenti delle scuole musicali o dei laboratori teatrali di cori, bande o filodrammatiche.

In questo quadro **appare, onestamente, quasi una beffa la previsione del secondo comma del citato articolo, laddove alla lett. d-bis) si prevede che tale presunzione di lavoro subordinato non si applica alle collaborazioni prestate nell'ambito della produzione e della realizzazione di spettacoli da parte delle fondazioni di cui al D.Lgs. 367/1996, ossia gli enti musicali di prioritario interesse nazionale.**

Per le **fondazioni musicali** le prestazioni dei **docenti** possono rientrare nella **collaborazione coordinata e continuativa**, anche se con modalità di esecuzione organizzate dal committente; agevolazione **non consentita**, invece, alle migliaia di **bande e cori** sparse sul territorio nazionale.

Tale aspetto viene ulteriormente aggravato dal fatto che, in molti casi, i **docenti** dei corsi in esame sono **dipendenti pubblici** che svolgono questa attività nei loro **orari liberi dal servizio.**

Altro aspetto che viene visto con preoccupazione da parte degli enti in esame è la definitiva entrata in vigore del **titolo X del codice del terzo settore** (ossia la parte fiscale che entrerà in vigore nel primo periodo di imposta successivo alla autorizzazione UE) che significherà **l'abrogazione, nei loro confronti, della decommercializzazione dei corrispettivi specifici versati da soci e tesserati ai sensi di quanto oggi previsto dall'articolo 148, comma 3, Tuir**, fattispecie agevolativa al cui interno, in gran parte, viene oggi fatta rientrare **l'attività didattica in esame.**

Va detto che **l'agevolazione in favore dei tesserati per gli organismi nazionali che li raggruppano sparirà completamente.**

Quella sui corrispettivi specifici potrebbe essere recuperata con l'ingresso, nel terzo settore, della sezione dedicata alle **associazioni di promozione sociale.**

Ma questo “costringerà” comunque ad **associare iscritti privi della affectio societatis** che dovrebbe contraddistinguere il rapporto associativo, in quanto **l'agevolazione permarrrebbe solo per gli associati ma non per i tesserati.**

In più con l'aggravante, in caso contrario, di incorrere nei paletti dell'articolo 149 Tuir e perdere la natura di ente non commerciale a causa dei prevalenti introiti di natura commerciale.

Credo che, per evitare una **rovinosa interruzione dell'attività** di queste realtà, ben farebbe il legislatore ad **approvare il disegno di legge sulle associazioni musicali** citato nella **prima parte di questo contributo.**

ENTI NON COMMERCIALI

Le attività diverse e il terzo settore

di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**

Un altro importante tassello della riforma del Terzo settore arriva in porto. **Sulla Gazzetta Ufficiale n. 177 del 26.07.2021 è stato finalmente pubblicato il decreto interministeriale del 19.05.2021 n. 107 recante il regolamento per l'individuazione dei criteri e dei limiti delle attività diverse** di cui all'articolo 6 D.Lgs. 117/2017 (Codice del terzo settore, d'ora in avanti cts).

I **contenuti** appaiono, sostanzialmente, quelli che erano **da tempo noti**, essendo stato approvato il testo da cui è nato poi il decreto del Consiglio Nazionale del Terzo settore.

Secondo il dettato della norma da ultima citata, infatti, gli enti del terzo settore possono svolgere attività **diverse da quelle di interesse generale** solo ove sussistano **due condizioni**:

1. **l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano;**
2. **le attività diverse siano "secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale secondo criteri e limiti definiti con decreto....."**

Il Ministero del lavoro ha chiarito, con la sua **circolare 20/2018**, che non è necessaria la puntuale elencazione delle attività diverse praticate apparendo sufficiente indicarne la possibilità, attribuendo all'organo associativo l'autorità di approvarle.

Il decreto in esame definisce i concetti di **secondarietà e strumentalità**.

La prima sussiste quando i ricavi delle attività di interesse generale:

1. **non sono superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente**
2. **oppure al 66% dei costi complessivi.**

I due parametri sono **alternativi**, quindi appare sufficiente rientrare anche in uno solo dei due indici.

Sarà comunque necessario che l'organo amministrativo dell'ente di terzo settore inserisca, nella **relazione di missione**, in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio, **a quale delle due percentuali sopra ricordate si è fatto riferimento**.

Si ha attività strumentale rispetto a quella di interesse generale, invece, quando "indipendentemente dal loro oggetto sono esercitate dall'ente del Terzo settore per la realizzazione in via esclusiva" delle finalità perseguite dall'ente medesimo.

Ne deriva, pertanto, che **detto carattere di strumentalità ricorre indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta**; quindi non è conseguenza del tipo di bene o servizio prodotto o scambiato ma della loro **finalizzazione a supportare, sostenere, promuovere o agevolare le finalità di interesse generale** perseguite dall'ente di terzo settore.

Norma identica è contenuta nella riforma dello sport e, in particolare, all'articolo 9 D.Lgs. 36/2021, la cui entrata in vigore è prevista **per il prossimo 1° gennaio 2023**.

Anche in questo caso il **decreto previsto per la determinazione dei criteri di secondarietà e strumentalità** probabilmente avrà contenuti analoghi a quello in esame.

Per la determinazione dei **costi complessivi** dell'ente si dovrà tenere conto anche:

a) dei **costi figurativi relativi all'impiego di volontari** iscritti nell'apposito registro, calcolati attraverso l'applicazione alle **ore di volontariato praticate della retribuzione oraria lorda** prevista di corrispondenti CCNL;

b) le **erogazioni gratuite di denaro** e le cessioni o erogazione gratuite di beni o servizi:

c) la **differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati** ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il **loro costo effettivo di acquisto**.

Se l'individuazione dei **costi "virtuali"** da inserire per il parametro b appare priva di dubbi interpretativi, a diverse conclusioni deve giungersi per l'uso del termine "**entrate**", con riferimento al punto a). Sarebbe importante venisse chiarito che il senso della norma **debba essere quello di comprendere, in maniera atecnica, qualsiasi entrata, provento, ricavo o rendita comunque denominata conseguita dall'ente**

Nel caso in cui un ente del terzo settore non sia riuscito a **rispettare le percentuali sopra ricordate**, dovrà, **entro trenta giorni dalla approvazione del bilancio** da parte dell'organo competente, provvedere ad inviare **apposita segnalazione all'ufficio del registro unico nazionale del terzo settore** territorialmente competente.

In tal caso l'ente del terzo settore è tenuto ad **adottare**, nell'esercizio successivo, un **rapporto tra attività principali di interesse generale e attività diverse** che, applicando il medesimo criterio di calcolo, "**sia inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente**".

Se e ove tale obiettivo non venisse raggiunto o, comunque, fosse stata omessa la comunicazione al registro del mancato rispetto dei parametri del decreto in esame, **l'Ufficio disporrà la cancellazione dell'ente del terzo settore "colpevole" dal Runts**.

Il decreto entrerà in vigore il prossimo 10 agosto, trascorsi i canonici 15 giorni dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

In realtà, ovviamente, i suoi effetti concreti si avranno chiusa la prima stagione di operatività a pieno regime del **Runts**.

Pertanto, contando sulla preannunciata entrata in vigore nel prossimo autunno, **appare possibile supporre che i conti con il decreto sulle attività diverse gli enti del terzo settore inizieranno a farli con la chiusura del bilancio 2022**.

ENTI NON COMMERCIALI

L'ingresso nel terzo settore alla luce del decreto sulle attività diverse

di **Guido Martinelli**

a pubblicazione in **Gazzetta Ufficiale** del decreto sulle attività diverse per gli enti del terzo settore consente, nell'imminenza della entrata a regime del Registro unico nazionale del terzo settore, di fare valutazioni preventive sulle **caratteristiche dell'ente** e sulla sua compatibilità con i parametri previsti per i **proventi non derivanti da attività di interesse generale**.

In via preliminare occorre chiarire che i **due criteri di calcolo (30% delle entrate complessive o 66% dei costi complessivi)** possono mutare da un esercizio all'altro.

Nulla osta che per un periodo si faccia riferimento al **primo** e che in quello **successivo** si faccia riferimento al **secondo**.

Il criterio dovrà rimanere il medesimo solo nell'esercizio successivo a quello in cui si è avuto uno sfioramento, al fine di verificare la **percentuale di recupero** al fine di evitare il **provvedimento di cancellazione dal Runtis**.

Va inoltre premesso che i **proventi da attività diverse, ai fini fiscali, sono sicuramente da ritenersi di natura commerciale** e ove, unitamente a quelli di medesima qualificazione derivanti da attività di interesse generale, **fossero prevalenti** l'Ets rimarrà tale ma con **natura "commerciale"** e pertanto nel suo caso, ai fini fiscali, **troverà applicazione la disciplina ordinaria dei Tuir**.

Nel merito sono comunque due gli aspetti che necessitano di **ulteriori riflessioni** in vista dell'applicazione del provvedimento.

Il primo legato ai limiti dell'**"attività di interesse generale"**.

Ad esempio, quando si parla di "organizzazione e gestione di attività culturali" o di "organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche" ci si riferisce solo ad attività svolta direttamente dall'ente oppure anche a quella di gestione di spazi culturali o sportivi ceduti in utilizzo a terzi dietro corrispettivo?

I proventi derivanti dalla **locazione di armadietti** negli spogliatoi di un circolo, l'utilizzo di servizi quali ad esempio **sauna o solarium**, il **merchandising**, la **somministrazione di cibi e bevande**, la **vendita di biglietti di ingresso** a spettacoli sportivi o culturali sono classificate quali **attività di interesse generale** o diverse per un circolo sportivo o culturale?

Se sui **proventi di natura promopubblicitaria** la natura diversa appare **pacifica**, su quelli sopra elencati in via esemplificativa andrebbe approfondita la loro **natura** stante la non trascurabile incidenza sulle realtà economiche dei **circoli**.

Questo perché, come ben sappiamo, in questi mondi, generalmente, la **contribuzione pubblica** è estremamente parziale e i proventi derivanti da **corsi, seminari o attività specifica svolti direttamente** sono palesemente **insufficienti** alla copertura dei costi di esercizio di un Ets sportivo o culturale.

Il rischio è che queste valutazioni siano operate, altrimenti, in maniera discrezionale dalle singole sedi territoriali del Runtis, con un effetto macchia di leopardo che creerebbe forti **disagi e contestazioni**.

Ulteriore problema potrebbe nascere ove vi fossero, ad esempio, da parte dell'istituendo **registro delle attività sportive dilettantistiche** tenuto presso il dipartimento sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri, **valutazioni ancora diverse**.

Sul mondo dello sport andrà chiarito quale ruolo abbiano le attività motorie non ricomprese tra le discipline sportive riconosciute dal Coni.

Saranno da considerarsi **attività di interesse generale o diverse**?

E se la risposta fosse, come si è letto da qualificata dottrina, che il termine “**sportivo-dilettantistico**” usato dal legislatore del terzo settore abbia una valenza più ampia di quella indicata dal Coni, quali sarebbero i **confini di questa attività di interesse generale**?

Per usare un esempio: se il gioco del bridge, per il Coni, è attività sportiva, non lo è il gioco del burraco.

I circoli di burraco, pertanto, sono da classificare al comma 1, lett. i), dell'articolo 5 del codice del terzo settore (“organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale”) o alla lett. t) (“organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche”)?

Il tema potrebbe essere di rilievo, ai fini della **corretta imputazione dei costi** in presenza di **più attività di interesse generale**.

Secondo tema che necessiterà di **chiarimento**, al fine di poter correttamente applicare la norma e, di conseguenza, valutare la compatibilità dell'ente con le norme introdotte dal decreto sulle attività diverse, è la **determinazione dei costi figurativi dei volontari**.

Già abbiamo evidenziato la **difficoltà** ad individuare chi possano essere considerati tali nell'ambito dello sport e della cultura.

Ma, in questo, caso, si pone il problema dell'onere della prova.

In caso di contestazioni, come si potrà documentare lo svolgimento effettivo delle ore di volontariato indicate?

A quale valore, per attività come quelle della pratica sportiva che non hanno per le prestazioni agonistiche contratti collettivi di lavoro di riferimento? Quale documentazione dovrà a tal fine essere conservata?

Crediamo che una **presa di posizione ufficiale** su questi temi possa consentire un sereno esame agli enti sulla sussistenza per loro dei requisiti per accedere al **terzo settore**.