

# ASSOCIAZIONI E SPORT

Mensile di aggiornamento e approfondimento sugli enti associativi

## Editoriale

Le novità per lo sport e il Terzo settore

*di Guido Martinelli e Luca Caramaschi* 3

## Attualità

8

## Scadenario

Principali scadenze 16 febbraio 2022 al 15 marzo 2022

14

## Norme, contratti e responsabilità

L'associazione temporanea d'impresa nello sport dilettantistico

*di Giancarlo Romiti* 17

## La fiscalità degli enti associativi

La disciplina del *superbonus* 110% per gli ETS

*di Alessandro Perini e Francesco Bassani* 29

## Contabilità e bilancio

La centralità della contabilità per gli ETS

*di Chiara Borghisani* 39

## Le FAQ di Associazioni e sport

46

## Un adempimento al mese

Adempimenti in pratica: come si compilano le Certificazioni Uniche

*di Marta Saccaro* 48

## **L'Osservatorio giurisprudenziale**

L'Osservatorio giurisprudenziale di febbraio 2022

*di Marilisa Rogolino* 54

## **La tribuna del terzo settore**

I rapporti di collaborazione tra Enti del Terzo settore ed enti pubblici

*di Biagio Giancola e Letizia Dinicolantonio* 61

Associazioni ETS: la tenuta del libro soci

*di Arash Bahavar* 72

## **Il caso pratico**

Rinvio dei versamenti fiscali e contributivi e nuovo contributo a fondo perduto per i soggetti sportivi

*di Luca Caramaschi* 82

## Associazioni e sport n. 2/2022

# Le novità per lo sport e il Terzo settore

a cura di Guido Martinelli e Luca Caramaschi - direttori rivista Associazioni e Sport

Numerose le novità per il mondo dello sport e del Terzo settore.

Partiamo da una inaspettata proliferazione di decisioni sugli enti assunte dalla Corte di Cassazione.

In particolare, la Suprema Corte ha messo a fuoco la prestazione sportiva dilettantistica alla vigilia della entrata in vigore della Riforma.

Dal 23 dicembre a oggi sono state circa 30 le sentenze, di analogo contenuto, sulle prestazioni sportive.

Tra tutte ricordiamo la [sentenza n. 2008/2022](#) che non credo necessiti di commenti:

*"... dall'affermazione della riferibilità dell'articolo 67, Tuir anche a effetti previdenziali non discende certamente l'individuazione di una area di automatica esenzione dall'obbligo contributivo invocabile dalle associazioni o società formalmente riconosciute quali dilettantistiche a prescindere cioè dalla effettiva e concreta riprova della presenza dei requisiti specifici richiesti dalla citata disposizione..."*

In particolare, esse contengono i seguenti principi di diritto:

*"... Quanto alla portata della norma, va subito chiarito che essa non consente di includere all'interno dell'area dei redditi diversi le somme percepite da coloro i quali svolgono professionalmente le attività cui le somme si riferiscono.*

*11. Ciò si desume chiaramente dall'incipit dell'articolo 67, Tuir che esclude a priori i redditi conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.*

*12. Il Collegio interpreta dunque la professionalità richiamata dalla norma in chiave soggettiva, inerente le modalità di svolgimento dell'attività, e non in relazione alla natura oggettiva dell'attività; sono esclusi dunque dai redditi diversi quelli provenienti non già da attività professionali, ma quelli derivanti da attività svolte professionalmente. Pesa in favore di tale conclusione la dizione dell'articolo 53, Tuir, che ha precisato che, per esercizio di arti e professioni deve intendersi "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo" diversa dall'attività di impresa, così precisando l'ambito di applicazione della riserva iniziale dell'articolo 67 seguente.*

*....*

*14. Il reddito diverso, dunque, non può essere quello che deriva dall'esercizio abituale di una attività autonoma nel senso specificato, né il reddito tratto dall'esercizio professionale di attività coordinate e*

*continuative, e per questo considerato assimilato a quello di lavoro dipendente (articolo 50, lettera c), Tuir.*

.....

*16. Occorre, peraltro, rilevare che dall'affermazione della riferibilità dell'articolo 67, Tuir anche a effetti previdenziali, non discende certamente l'individuazione di un'area di automatica esenzione dall'obbligo contributivo invocabile dalle associazioni o società formalmente riconosciute quali dilettantistiche, a prescindere cioè dalla effettiva e concreta riprova della presenza dei requisiti specifici richiesti dalla citata disposizione".*

Questo produce una immediata conseguenza: i compensi sportivi non potranno essere più riconosciuti a soggetti che svolgono l'attività sportiva dilettantistica come attività prevalente, sia pure non esclusiva. Altra importante decisione della Suprema Corte, l'[ordinanza n. 2953/2022](#).

Anche questa avrà potenzialmente effetti notevoli sul mondo dell'associazionismo.

La Corte di legittimità ha fissato 2 principi di diritto molto importanti.

Il primo per il quale, qualora l'atto di accertamento sia stato emesso nei confronti di una associazione non riconosciuta, la cartella esattoriale è legittimamente notificata al rappresentante legale della stessa anche in mancanza della previa emissione e notifica di un autonomo atto impositivo a detto rappresentante in qualità di coobbligato solidale.

Della serie: contrariamente a quanto avevamo sempre sostenuto anche nel caso in cui l'atto di accertamento sia notificato solo all'associazione, comunque il legale rappresentante ne risponde in solido.

Il secondo, in apparente contrasto con tutta la giurisprudenza precedente, ha sostenuto che il legale rappresentante di un'associazione non riconosciuta: "*non può andare esente ai fini fiscali da responsabilità solidale adducendo la mancata ingerenza nella concreta gestione del medesimo*".

Pertanto, il Presidente di un *club* ne risponderà ai fini fiscali anche quando non si sia mai occupato dell'amministrazione dell'ente.

Continuano le incertezze sulla disciplina fiscale del Terzo settore. In una intervista pubblicata sul settimanale Vita la viceministra del Mef Laura Castelli alla domanda sul pacchetto fiscale della Riforma del Terzo settore ha dichiarato: "*Non è stato inviato a Bruxelles perché non è ancora un testo condiviso, occorre lavorarci*".

Ne consegue che rimane ancora "*misterioso*" il futuro della disciplina fiscale degli ETS. E questo, a Runts ormai operativo, per noi non è un bel segnale.

Vogliamo ricordare che le Aps e gli altri ETS che si avvalgono di volontari debbono provvedere alla loro copertura assicurativa (Decreto Mises del 6 ottobre 2021 in Gazzetta Ufficiale n. 285 del 30 novembre 2021).

In particolare, è fatto obbligo per tutte le Asd che siano anche Aps o comunque ETS iscritti al RuntS, laddove si avvalgano di volontari ([articolo 17](#), D.Lgs. 117/2017 smi), siano essi occasionali o non occasionali, di assicurarli contro gli infortuni e le malattie connesse allo svolgimento della loro attività, nonché per la responsabilità civile per eventuali danni cagionati a terzi a causa dell'esercizio dell'attività ([articolo 1](#), D.M. del 6 ottobre 2021).

Le polizze assicurative possono essere stipulate dagli ETS, anche per il tramite delle reti associative di appartenenza, e possono anche essere collettive o numeriche. Non appare chiaro quale possa essere il limite della copertura (ossia i massimali da applicare) e se ai fini morte e invalidità permanente possa essere sostituita dalla copertura obbligatoria effettuata con il tesseramento all'ente affiliante di cui all'articolo 51, L. 289/2002.

Tali polizze, di carattere collettivo, in forza di un vincolo contrattuale unico, determinano una pluralità di rapporti assicurativi nei confronti di una pluralità di soggetti-assicurati siano essi volontari – occasionali e non – ([articolo 2](#), D.M. del 6 ottobre 2021), e decorrono dalle ore 24:00 del giorno di iscrizione al registro dei volontari (parimenti, in caso di cancellazione dall'apposito registro, la garanzia perde efficacia dalle ore 24:00 del giorno di cessazione dell'attività o cancellazione).

A tal fine, infatti, è previsto l'obbligo per gli ETS che si avvalgano di volontari, di tenuta dell'apposito registro, distinto rispetto al libro degli associati ([articolo 3](#), D.M. del 6 ottobre 2021). Va rimarcato questo concetto: le sportive che siano, ad esempio, anche Aps dovranno tenere 2 registri: l'uno per gli associati (che potrebbero anche non svolgere attività di volontariato) e l'altro per i volontari (che potrebbero essere anche non associati). Al momento appare certo che solo il registro dei volontari debba essere anche vidimato.

Nel registro, numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio da un notaio o pubblico ufficiale abilitato (ad esempio segretario comunale), che deve altresì dichiarare il numero di pagine che lo compongono, vanno iscritti i volontari che svolgano la loro attività in modo non occasionale, inserendo: il codice fiscale o le generalità (luogo e data di nascita); residenza o domicilio; data di iscrizione nonché di eventuale cessazione dell'attività di volontariato presso l'organizzazione.

Tali dati devono essere aggiornati a cura dell'ente, con obbligo di comunicazione tempestiva all'impresa di assicurazione.

Anche i volontari “*occasional*” (ad esempio, in caso di manifestazioni ed eventi) vanno inseriti nel registro, in una sezione *ad hoc*, secondo la stessa procedura descritta per l’iscrizione dei volontari non occasionali (articolo 3.6 del richiamato D.M. 6 ottobre 2021).

La novità introdotta dall’articolo 3.2, D.M. 6 ottobre 2021 della disposizione, che rompe con la precedente normativa abrogata (D.M. 14 febbraio 1994) è l’introduzione del registro telematico e/o elettronico, in sostituzione rispetto a quello cartaceo, previa garanzia della inalterabilità del contenuto (si richiama la disciplina *ex* [articolo 2215-bis](#), cod. civ.).

La tenuta dei registri e l’aggiornamento e la conservazione per almeno 10 anni, spettano in ogni caso all’ente ma gli stessi debbono essere messi a disposizione delle reti associative cui eventualmente si aderisca, le quali hanno diritto di accesso (ma non di modifica o inserimento, competenza esclusiva dell’ente).

L’Ivass esercita funzione di vigilanza sull’impresa assicurativa ([articolo 4](#), D.M. 6 ottobre 2021), mentre spetta agli uffici del Runtso ai soggetti appositamente autorizzati, il controllo della documentazione e della regolare tenuta.

Buone notizie per il mondo dello sport in questo primo mese del 2022.

È stato finalmente approvato in data 28 gennaio 2022 il D.P.C.M. di concerto con il Mef che attua la disposizione contenuta nell’[articolo 10-bis](#), D.L. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni-*bis*), inserito in sede di conversione dalla L. 106/2021 e che concede agli impianti natatori che presentano determinate caratteristiche un serie di contributi che vanno da 25 a 40.000 euro. Le richieste di accesso al beneficio dovranno essere presentate entro 30 giorni dalla pubblicazione del citato D.P.C.M. sul sito del Dipartimento dello sport.

È stato finalmente pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Sostegni-*ter* (D.L. 4/2022). Due gli articoli di interesse per il mondo dello sport. Il comma 2, [articolo 3](#), D.L. 4/2022 prevede uno stanziamento di 40 milioni di euro da destinare a imprese che operano in particolari realtà contrassegnate da specifico codice Ateco. Tra questi viene previsto il: 93.11.2 “*Gestione di piscine*”. Ai fini del contributo, le imprese devono avere subito nell’anno 2021 una riduzione del fatturato non inferiore al 40% rispetto al fatturato del 2019. Ai fini della quantificazione del fatturato, rilevano i ricavi di cui all’[articolo 85](#), comma 1, lettere a) e b), Tuir, relativi ai periodi d’imposta 2021 e 2019.

Il comma 1, [articolo 9](#), D.L. 4/2022 estende il credito d’imposta sulle sponsorizzazioni sportive, di cui all’[articolo 81](#), D.L. 104/2020, anche per gli investimenti pubblicitari effettuati dal 1° gennaio 2022 al 31 marzo 2022.

Ulteriori 20 milioni di euro sono le risorse previste dal comma 2, [articolo 9](#), D.L. 4/2022 destinate all'erogazione di un contributo a fondo perduto a ristoro delle spese sanitarie di sanificazione e prevenzione e per l'effettuazione di *test* di diagnosi dell'infezione da Covid-19, in favore delle società sportive professionistiche e delle Ssd e Asd iscritte al registro nazionale delle associazioni e società dilettantistiche.

Al comma 3, articolo 9, D.L. 4/2022, invece, viene stabilito che le risorse di cui al "*Fondo unico a sostegno del potenziamento del movimento sportivo italiano*" di cui all'articolo 1, [comma 369](#), L. 205/2017, possono essere parzialmente destinate all'erogazione di contributi a fondo perduto per le Asd e Ssd maggiormente colpite dalle restrizioni, con specifico riferimento alle Asd e Ssd che gestiscono impianti sportivi. Una quota di tali fondi, fino a 30 milioni di euro, è destinata alle società e associazioni dilettantistiche che gestiscono impianti per l'attività natatoria. Sarà un decreto dell'Autorità politica delegata in materia di sport a definire le modalità e i termini di presentazione delle richieste di erogazione dei contributi, i criteri di ammissione, le modalità di erogazione, nonché le procedure di controllo, da effettuarsi anche a campione.

A distanza di poche settimane dalla pubblicazione di una precedente nota, l'INL con la [nota n. 109/2022](#) fornisce chiarimenti in merito al perimetro di applicazione dell'obbligo di comunicazione preventiva dell'avvio dell'attività dei lavoratori autonomi occasionali. Rispondendo a 10 *faq*, vengono individuati i soggetti esclusi dall'obbligo. Occorre ricordare che la comunicazione va effettuata prima dell'inizio della prestazione di lavoro autonomo occasionale. Per le violazioni è prevista l'applicazione della sanzione amministrativa da 500 a 2.500 euro.

<b>Le 2 <i>faq</i> di interesse sono le seguenti</b>
<b><i>Gli ETS che svolgono esclusivamente attività non commerciale sono ricompresi nell'obbligo di comunicazione dei lavoratori autonomi occasionali?</i></b>
No, in quanto, come chiarito con la nota del Mlps e INL prot. <a href="#">n. 29/2022</a> "... il nuovo obbligo comunicazionale interessa esclusivamente i committenti che operano in qualità di imprenditori". Tuttavia, laddove tali enti svolgano, anche in via marginale, un'attività d'impresa – il cui esercizio è ammesso dal prevalente orientamento giurisprudenziale – sono tenuti all'assolvimento dell'obbligo con riferimento ai lavoratori autonomi occasionali impiegati nell'attività imprenditoriale
<b><i>L'obbligo comunicazionale riguarda anche le prestazioni di lavoro autonomo occasionale svolte in favore delle Asd e Ssd?</i></b>
No, in quanto esso si riferisce esclusivamente ai committenti che operano in qualità di imprenditori, con conseguente esclusione delle Asd e Ssd che operano senza finalità di lucro

## Associazioni e sport n. 2/2022

### Inail

---

#### **Tasso di interesse legale dal 1° gennaio 2022**

L'Inail ha pubblicato la circolare n. 1 del 3 gennaio 2022, con la quale comunica la misura di riduzione massima delle sanzioni civili con decorrenza dal 1° gennaio 2022: 1,25%.

[Circolare n. 1/2022](#)

#### **Assicurazione per il personale orchestrale delle fondazioni lirico-sinfoniche**

L'Inail ha pubblicato la circolare n. 6 del 20 gennaio 2022, con la quale fornisce alcune indicazioni operative riguardanti l'assicurazione del personale orchestrale dipendente delle fondazioni lirico-sinfoniche.

[Circolare n. 6/2022](#)

#### **Federazioni sportive nazionali: sospensione termini Inail**

L'Inail, con circolare n. 8 del 28 gennaio 2022, ha fornito istruzioni operative per usufruire della sospensione dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei premi, disposta dalla L. 215/2021, di conversione del D.L. 146/2021, e dalla L. 234/2021, in favore delle FSN, degli Eps e delle associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche nel territorio dello Stato.

L'articolo 3-*quater*, D.L. 146/2015, ha, infatti, disposto il rinvio dei termini dei versamenti in scadenza dal 1° dicembre 2021 al 31 dicembre 2021, che, per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, riguarda esclusivamente il versamento della rata mensile di dicembre 2021 delle rateazioni ordinarie, da corrispondere in unica soluzione entro il 31 marzo 2022.

L'articolo 1, commi 923-924, L. 234/2021, invece, riguarda la sospensione degli adempimenti e dei versamenti dei premi per l'assicurazione obbligatoria dal 1° gennaio al 30 aprile 2022, da effettuarsi entro il 30 maggio 2022. Le comunicazioni di sospensione devono essere presentate utilizzando il servizio *online* Comunicazioni sospensioni/recuperi agevolati per eventi eccezionali, disponibile dal 1° febbraio al 30 aprile 2022.

[Circolare n. 8/2022](#)

### Inps

---

#### **Covid-19 – Indennità di disoccupazione a favore dei lavoratori autonomi dello spettacolo**

L'Inps, con la circolare n. 8 del 14 gennaio 2022, fornisce istruzioni amministrative in materia di indennità per la disoccupazione involontaria dei lavoratori autonomi dello spettacolo (ALAS), introdotta a decorrere dal 1° gennaio 2022, a favore dei lavoratori di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), D.Lgs. 182/1997, che prestino a tempo determinato attività artistica o tecnica, direttamente connessa con la produzione e la realizzazione di spettacoli (articolo 2, comma 1, lettera a), D.Lgs. 182/1997) o che prestino a tempo determinato attività al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera a) come sopra specificati.

[Circolare n. 8/2022](#)

**Covid-19 – Organismi sportivi: sospensione dei termini relativi ai versamenti dei contributi**

L'Inps, con la circolare n. 14 del 27 gennaio 2022, fornisce indicazioni in merito al dettato del D.L. 146/2021, che, all'articolo 3-*quater* – introdotto dalla Legge di conversione 215/2021 – ha previsto per le FSN, per gli Eps e per le associazioni e le società sportive professionistiche e dilettantistiche ulteriori misure concernenti la sospensione dei termini relativi ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria, a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.

[Circolare n. 14/2022](#)

**Minimali e massimali retributivi per il 2022**

L'Inps, con la circolare n. 15 del 28 gennaio 2022, comunica, relativamente all'anno 2022, i valori del minimale di retribuzione giornaliera, del massimale annuo della base contributiva e pensionabile, del limite per l'accredito dei contributi obbligatori e figurativi, nonché gli altri valori per il calcolo delle contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale per la generalità dei lavoratori dipendenti iscritti alle Gestioni private e pubbliche.

[Circolare n. 15/2022](#)

**Lavoratori autonomi esercenti attività musicali: contributo maternità**

L'Inps, con il messaggio n. 550 del 3 febbraio 2022, fornisce le istruzioni operative per il versamento del contributo di maternità dello 0,46%, dovuto dai lavoratori autonomi esercenti attività musicali (per i quali è stata introdotta una disciplina previdenziale analoga a quella degli esercenti attività commerciali) per effetto dell'ampliamento della tutela della maternità/paternità.

L'Istituto, con la circolare n. 182/2021, ha fornito le indicazioni operative sulle tutele di maternità e paternità per i lavoratori dello spettacolo a seconda della tipologia di rapporto di lavoro, nonché sulle diverse modalità di determinazione della retribuzione media globale giornaliera di tali lavoratori.

Il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di tutela e sostegno della maternità e della paternità, entrato in vigore il 26 maggio 2021, ha previsto che le lavoratrici e i lavoratori iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo hanno diritto alle tutele previste dal Testo Unico, rispettivamente per i rapporti di lavoro subordinato o autonomo. Con la stessa circolare, inoltre, è stato chiarito che la tutela della maternità/paternità è stata estesa anche ai lavoratori autonomi esercenti attività musicali.

[Messaggio n. 550/2022](#)

## Parlamento

---

**Convertito in Legge il D.L. 172/2021**

È stata pubblicata, sulla Gazzetta Ufficiale n. 19 del 25 gennaio 2022, la L. 3/2020, di conversione del D.L. 172/2021, recante: *“Misure urgenti per il contenimento dell'epidemia da Covid-19 e per lo svolgimento in sicurezza delle attività economiche e sociali”*.

[L. 3/2022](#)

## INL

---

### **Le FAQ in merito alla comunicazione dei lavoratori autonomo occasionali**

La Direzione centrale coordinamento giuridico, dell'INL, di concerto con l'ufficio legislativo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, ha emanato la nota n. 109 del 27 gennaio 2022, con la quale ha fornito ulteriori chiarimenti in relazione all'obbligo di comunicazione dei lavoratori autonomi occasionali, previsto dall'articolo 14, D.Lgs. 81/2008, così come modificato dall'articolo 13, D.L. 146/2021 (c.d. Decreto fisco-lavoro).

[Nota n. 109/2022](#)

## Governo

---

### **Covid-19 – pubblicato il Decreto “Sostegni-ter”**

Il CdM ha pubblicato, nella Gazzetta Ufficiale n. 21 del 27 gennaio 2022, il D.L. 4/2022, con misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da Covid-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico.

[D.L. 4/2022](#)

### **Covid-19 – pubblicato il Decreto Legge in materia di allentamento delle restrizioni**

Il CdM ha pubblicato, nella Gazzetta Ufficiale n. 29 del 4 febbraio 2022, il D.L. 5/2022, con misure urgenti in materia di certificazioni verdi Covid-19 e per lo svolgimento in sicurezza delle attività nell'ambito del sistema educativo, scolastico e formativo.

[D.L. 5/2022](#)

## Agenzia delle entrate

---

### **Applicazione “retribuzioni convenzionali” per il dipendente all'estero da Onlus**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 54 del 31 gennaio 2022, ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla valutazione della applicabilità delle c.d. “retribuzioni convenzionali” in caso di attività di lavoro dipendente all'estero svolta in modo continuativo e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro subordinato con una associazione senza scopo di lucro – Articolo 51, comma 8-bis, Tuir.

[Risposta a interpello n. 54/E/2022](#)

### **Non c'è Iva sulla danza a distanza anche se lo studente è “fuori sede”**

Dal momento che la sede operativa, da cui sono erogati i corsi di danza, è situata nella Regione che ha concesso alla società l'accreditamento delle prestazioni formativo educative, le stesse sono esenti dall'Iva, anche se fornite a partecipanti dislocati fisicamente fuori dal territorio regionale, mediante didattica a distanza attraverso una piattaforma in modalità sincrona, ovvero con interazione in tempo reale tra docente e studente. In pratica, precisa l'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 25 del 14 gennaio 2022, è rispettato il collegamento richiesto dalla norma tra l'erogazione delle attività di formazione e la Regione che le ha accreditate.

[Risposta a interpello n. 25/E/2022](#)

## **L'esenzione "parziale" dalle imposte ammette la cooperativa al *superbonus***

La cooperativa sociale, che riveste contemporaneamente la qualifica di cooperativa di produzione e lavoro, in linea di principio esente dalle imposte sui redditi, la quale ha assoggettato a tassazione la quota dell'utile destinato a riserva legale a partire dall'anno 2012, può accedere al c.d. *superbonus*, in quanto esente solo parzialmente. Lo afferma l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 47 del 21 gennaio 2022, nella quale conferma l'ipotesi della società istante.

[Risposta a interpello n. 47/E/2022](#)

## **Reti associative**

---

### **Online l'elenco di quelle autorizzate**

In attesa del perfezionamento dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore, il Ministero del lavoro ha identificato 32 organizzazioni che possono operare come tali per la corretta iscrizione degli enti associati e presentare la documentazione relativa agli statuti standard.

[Elenco Reti](#)

## **Lega pro**

---

### **Principi Informatori degli Statuti e dei Regolamenti delle Leghe**

Con il Comunicato n. 189/L del 01/02/2022 la Lega pro inoltra il comunicato ufficiale n. 151/A della F.I.G.C. pubblicato in data 28 gennaio 2022 inerente principi informatori degli istituti e dei regolamenti delle leghe.

[Comunicato n. 189/L/2022](#)

## **Lega nazionale dilettanti**

---

### **Legge di Bilancio 2022**

Con la circolare n. 28/CS del 10 gennaio 2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare n. 2/2022 del Centro studi tributari inerente Legge di Bilancio 2022 – Sospensione dei versamenti ex articolo 1, comma 923 – Ulteriori disposizioni.

[Circolare n. 28/CS/2022](#)

### **Riforma dello sport**

Con la circolare n. 30/CS del 17 gennaio 2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare n. 3/2022 del Centro studi tributari inerente la Riforma dello sport - 1° gennaio 2022 – Entrata in vigore delle norme sul riconoscimento ai fini sportivi delle Associazioni e società sportive dilettantistiche.

[Circolare n. 30/CS/2022](#)

### **D.L. 27 gennaio 2022**

Con la circolare n. 34/CS del 31 gennaio 2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare n. 4/2022 del Centro studi tributari inerente D.L. 27 gennaio 2022 – Sostegni-ter – Disposizioni urgenti

per lo sport.

[Circolare n. 34/CS/2022](#)

### **Circolare n. 3/E/2022**

Con la circolare n. 37/CS del 7 febbraio 2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare n. 5/2022 del Centro studi Tributarî inerente la circolare n. 3/E/2022 – Legge di Bilancio 2022 – Principali novità in materia di Imposte dirette e Iva.

[Circolare n. 37/CS/2022](#)

### **Return to play**

Con il comunicato ufficiale n. 45/CS del 18 gennaio 2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare diramata in data 18 gennaio 2022 dal Ministero della salute, inerente l'“ *aggiornamento della Circolare della Direzione Generale della Prevenzione Sanitaria del Ministero della salute prot. n. 1269 del 13 gennaio 2021 recante “Idoneità all'attività sportiva agonistica in atleti non professionisti Covid-19 positivi guariti e in atleti con sintomi suggestivi per Covid-19 in assenza di diagnosi da SARS-CoV-2” (Return to play).*

[Comunicato Ufficiale n. 45/CS/2022](#)

### **Principi informativi della F.I.G.C.**

Con il comunicato ufficiale n. 59/CS del 28/01/2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette il comunicato ufficiale n. 151/A della F.I.G.C. inerente l'applicazione della disposizione transitoria riportata in calce all'allegato A) del Comunicato Ufficiale n. 125/A della F.I.G.C. del 26 novembre 2021, relativamente ai principi informativi della F.I.G.C..

[Comunicato Ufficiale n. 59/CS/2022](#)

### **Regolamento F.I.G.C. Agenti sportivi**

Con il comunicato ufficiale n. 64/CS del 2 febbraio 2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette il comunicato ufficiale n. 156/A della F.I.G.C. inerente il comunicato ufficiale n. 156/A della F.I.G.C., inerente il nuovo Regolamento F.I.G.C. Agenti sportivi, il nuovo Regolamento disciplinare F.I.G.C. Agenti sportivi e il relativo Codice di condotta professionale.

[Comunicato Ufficiale n. 64/CS/2022](#)

## **Coni**

---

### **Monitoraggio attività legislativa**

Sintesi della attività legislativa relativa allo sport per il periodo 13 dicembre 2021 al 23 dicembre 2021:

- pubblicata sul sito istituzionale del Governo la tabella delle attività consentite senza *green pass*, con *green pass “base”* e con *green pass “rafforzato”*;
- aggiornate sul sito istituzionale del Dipartimento per lo sport le linee guida per l'attività sportiva di base e l'attività motoria in genere e le linee guida per l'organizzazione di eventi e competizioni sportive. Inoltre, aggiornate le *FAQ* per lo sport relative all'emergenza Covid-19;

- pubblicate sul sito istituzionale del Ministero dell'interno i seguenti le seguenti circolari:
  - circolare 29 dicembre 2021, avente a oggetto D.L. 221/2021, recante “*Proroga dello stato di emergenza nazionale e ulteriori misure per il contenimento della diffusione dell'epidemia da Covid-19*”;
  - circolare 4 gennaio 2022, avente a oggetto D.L. 229/2021, recante “*Misure urgenti per il contenimento della diffusione dell'epidemia da Covid-19 e disposizioni in materia di sorveglianza sanitaria*”.
- la Commissione attività produttive (X) della Camera dei deputati ha svolto l'audizione di rappresentanti della FISI, nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulle proposte per la ripresa economica delle attività turistico-ricettive della montagna invernale, in funzione delle riaperture previste a partire dalla stagione 2021/2022;
- pubblicata sul sito istituzionale del Ministero dell'istruzione una notizia sull'attività di avviamento alla pratica sportiva - Campionati Studenteschi a.s. 2021-2022;
- pubblicati sul sito istituzionale dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato gli impegni presentati da Telecom Italia SpA, DAZN Limited e DAZN Media Services Srl, nell'ambito dell'istruttoria I857 - ACCORDO TIM-DAZN SERIE A 2021/2024;
- pubblicata sul sito istituzionale del Governo la tabella delle attività consentite senza *green pass*, con *green pass “base”* e con *green pass “rafforzato”*;
- la conferenza unificata ha sancito l'accordo tra il Governo, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, l'ANCI e l'UPI in materia di sport (seduta del 19 gennaio u.s.);
- pubblicate sul sito istituzionale del Ministero della salute le seguenti circolari:
  - circolare 18 gennaio 2022, avente a oggetto indicazioni per garantire il corretto svolgimento delle competizioni sportive;
  - circolare 18 gennaio 2022, avente a oggetto aggiornamento della circolare della Direzione generale della prevenzione sanitaria del Ministero della salute prot. 1269 del 13 gennaio 2021 recante “*Idoneità all'attività sportiva agonistica in atleti non professionisti Covid-19 positivi guariti e in atleti con sintomi suggestivi per Covid-19 in assenza di diagnosi da SASR-Cov-2*”.
- aggiornate sul sito istituzionale del Dipartimento per lo sport le FAQ per lo sport relative all'emergenza Covid-19. Inoltre, pubblicati:
  - un comunicato sul progetto “*YES – Youth, Education and Sport*” per la promozione del diritto allo sport per i minorenni;
  - un comunicato sull'*infoday online* dedicato a *Erasmus+ Sport* per informare i potenziali candidati sul programma per l'anno 2022
  - *focus* sulla Legge di Bilancio 2022.

[Monitoraggio attività legislativa](#)

## Associazioni e sport n. 2/2022

# Principali scadenze 16 febbraio 2022 al 15 marzo 2022

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 febbraio al 15 marzo 2022, con il commento dei termini di prossima scadenza.

*Si segnala ai Signori abbonati che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.*

## SCADENZE FISSE

**16**

**febbraio**

### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di gennaio. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di gennaio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

### **Versamento ritenute da parte condomini**

	<p>Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p><b>ACCISE – Versamento imposta</b> Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p> <p><b>Inps - Contributi dovuti da artigiani e commercianti</b> Per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento relativo al quarto trimestre 2021.</p> <p><b>Versamento del saldo dell'imposta sostitutiva Tfr</b> Scade oggi il versamento a saldo dell'imposta imposta sostitutiva, nella misura del 17%, dovuta sul trattamento fine rapporto. Il versamento del saldo è al netto dell'acconto del 16 dicembre dell'anno precedente e deve effettuarsi con modello F24 e codice tributo 1713.</p> <p><b>Autoliquidazione Inail – versamento</b> Scade oggi il termine ultimo per procedere all'autoliquidazione e al versamento in unica soluzione, o quale prima rata, del premio Inail relativo al saldo 2021 ed all'acconto 2022.</p>
<p style="text-align: center;"><b>21</b> febbraio</p>	<p><b>Versamento contributi Enasarco</b> Scade oggi il termine per il versamento da parte della casa mandante dei contributi Enasarco relativi al quarto trimestre 2021.</p>
<p style="text-align: center;"><b>25</b> febbraio</p>	<p><b>Presentazione elenchi Intrastat mensili</b> Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.</p>
<p style="text-align: center;"><b>28</b> febbraio</p>	<p><b>Presentazione elenchi Intra 12 mensili</b> Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di dicembre.</p> <p><b>Presentazione del modello Uniemens Individuale</b> Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di gennaio.</p> <p><b>Comunicazione Liquidazione periodica Iva (LIPE)</b></p>

	<p>Scade oggi il termine per l'invio telematico dei dati della liquidazione periodica Iva relativa ai mesi di ottobre, novembre e dicembre per i soggetti mensili e al quarto trimestre 2021 per i soggetti trimestrali. Entro lo stesso termine va spedito il modello Iva 2022 qualora contenga la LIPE in commento.</p> <p><b>Imposta di bollo fatture elettroniche</b> Ultimo giorno utile per il versamento dell'imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche emesse senza Iva nel quarto trimestre 2021.</p> <p><b>Invio dati Sistema Tessera Sanitaria</b> Scade oggi il termine per l'invio telematico dei dati delle spese sanitarie del mese di gennaio da parte dei soggetti obbligati.</p> <p><b>Stampa registri contabili</b> Scade oggi il termine per la stampa o per la conservazione digitale dei libri contabili obbligatori relativi all'esercizio 2020.</p> <p><b>Rottamazione ter</b> Scade oggi il termine (salvo proroghe) del versamento della prima rata dovuta nel 2022 con riferimento alla definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione per i contribuenti che hanno effettuato entro il 14 dicembre 2021 il versamento delle rate dovute per il 2020 e il 2021.</p>
<p><b>15</b> <b>marzo</b></p>	<p><b>Registrazioni contabili</b> Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p><b>Fatturazione differita</b> Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p><b>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche</b> Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>

## Associazioni e sport n. 2/2022

# L'associazione temporanea d'impresa nello sport dilettantistico

di Giancarlo Romiti – commercialista – revisore legale

### Premessa

Il raggruppamento temporaneo di imprese<sup>1</sup> è un'aggregazione saltuaria che permette a diversi operatori economici, in coordinamento tra loro, ciascuno grazie alle proprie capacità, risorse ed esperienze, di aggiudicarsi e conseguentemente eseguire un determinato contratto che, al contrario, sarebbe inattuabile se assunto singolarmente.

Trattasi di fattispecie a cui ricorrere:

*“in vista dell’aggiudicazione e dell’esecuzione di una singola opera o di un determinato gruppo di opere e deve poter cessare con la mancata aggiudicazione o con l’esecuzione dell’opera o di ciascun gruppo di opere, senza residui”<sup>2</sup>.*

Nel nostro ordinamento giuridico questo istituto, c.d. atipico perché non disciplinato dal punto di vista civilistico, trae riferimento dalla normativa europea<sup>3</sup>, dal diritto comunitario<sup>4</sup>, nonché dai vari dettami che, in materia di appalti di lavori pubblici, si sono succeduti nel tempo.

### I riferimenti di legge

L'iniziale inquadramento dell'ATI, recependo precedenti Direttive comunitarie<sup>5</sup>, avvenne con l'[articolo 20](#), L. 584/1977<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Di seguito individuato anche con gli acronimi RTI o ATI (associazione temporanea di imprese).

<sup>2</sup> A. Cianfalone – G. Giovannini – V. Lopilato, *“L'appalto di opere pubbliche”*, XIII edizione, Giuffrè 2018, pag. 535.

<sup>3</sup> Direttiva 71/305/CEE.

<sup>4</sup> Corte di Giustizia n. C-113/07 e n. C-119/06.

<sup>5</sup> Direttive comunitarie 304/1971 e 305/1971.

<sup>6</sup> Norme di adeguamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti di lavori pubblici alle Direttive della CEE, regole periodicamente integrate/modificate dalle seguenti disposizioni: articoli 9 e 12, L. 687/1984; articolo 6, L. 80/1987; articolo 17 L. 55/1990; articolo 8, D.P.C.M. 55/1991; articolo 12 e ss., D.Lgs. 406/1991.

Dopodiché intervennero la Legge quadro 109/1994<sup>7</sup>, il D.Lgs. 163/2006, disposizione che, per la prima volta, ha unificato in un unico testo la materia degli appalti pubblici, il D.P.R. 207/2010<sup>8</sup> e infine il D.Lgs. 50/2016<sup>9</sup>.

In tale norma, tra gli altri, è ammesso a partecipare alle procedure di gara anche il RTI, soggetto definito come:

*“un insieme di imprenditori, o fornitori, o prestatori di servizi, costituito, anche mediante scrittura privata, allo scopo di partecipare alla procedura di affidamento di uno specifico contratto pubblico, mediante presentazione di una unica offerta”<sup>10</sup>.*

L'[articolo 48](#), D.Lgs. 50/2016 distingue e regola le varie tipologie di raggruppamenti, determinandone le modalità operative, i poteri, i doveri e le responsabilità.

### Il contratto

In base al comma 12, articolo 48, D.Lgs. 50/2016:

*“gli operatori economici devono conferire, con un unico atto, mandato collettivo speciale con rappresentanza a uno di essi, detto mandatario”.*

Trattasi di un accordo, stipulato per partecipare alla procedura di affidamento di *“uno specifico contratto pubblico”<sup>11</sup>*, mediante il quale gli aderenti all'ATI, conferiscono un mandato collettivo<sup>12</sup> - nel senso che l'affare coinvolge tutti i componenti - speciale - perché riferito a una determinata/singola procedura per cui è stato costituito, o si intende costituire, il raggruppamento - con rappresentanza - ossia attribuendo a uno di essi (mandatario) lo *status* di unico interlocutore nei confronti del committente, dei terzi e in materia processuale.

La capogruppo opera sempre in nome e per conto dei singoli mandanti, quest'ultimi comunque responsabili in solido con la mandataria nei confronti dell'esterno. Non di rado i rapporti tra i soggetti riuniti sono disciplinati anche da un ordinamento interno.

I sodalizi che intendono partecipare congiuntamente all'affidamento in appalto del servizio di gestione di un impianto sportivo, di comune accordo con l'ente locale e previa unanime sottoscrizione di apposito documento, possono impegnarsi a formalizzare la costituzione dell'ATI dopo la gara, ossia all'esito

---

<sup>7</sup> Legge Merloni.

<sup>8</sup> Regolamento di esecuzione e attuazione del D.Lgs. 163/2006.

<sup>9</sup> Codice dei contratti pubblici (di seguito anche Codice).

<sup>10</sup> Articolo 3, comma 1, lettera u), D.Lgs. 50/2016.

<sup>11</sup> Articolo 48, comma 8, D.Lgs. 50/2016.

<sup>12</sup> Consiglio di Stato, sezione V, sentenza n. 3481/2016. *“Il carattere collettivo non impedisce a ogni singola mandante di far valere autonomamente, senza coinvolgere le altre imprese mandanti, eventuali responsabilità della mandataria circa mancati, o irregolari, adempimenti previsti dal mandato”.*

dell'aggiudicazione<sup>13</sup>. A tal proposito si evidenzia che la mancanza di firma, anche di uno solo dei rappresentanti legali degli operatori interessati, è, per il costituendo RTI, causa di esclusione dalla procedura.

### Deroghe al codice civile

Secondo l'[articolo 1703](#), cod. civ.:

*“Il mandato è il contratto con il quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra parte”.*

Per il successivo [articolo 1704](#), cod. civ. il mandato è con rappresentanza:

*“Se al mandatario è stato conferito il potere di agire in nome del mandante”.*

Il primo periodo del comma 13, [articolo 48](#), D.Lgs. 50/2016 prevede che:

*“Il mandato deve risultare da scrittura privata autenticata”.*

Il D.Lgs. 50/2016, in deroga alle disposizioni civilistiche, obbliga dunque a una condizionata forma (scritta) del mandato.

Altra eccezione è costituita dal fatto che, mentre l'[articolo 1709](#), cod. civ. prende in considerazione una generale presunzione di onerosità del contratto (*“Il mandato si presume oneroso”*), il terzo periodo del comma 13, articolo 48, D.Lgs. 50/2016 ne prevede la gratuità (*“Il mandato è gratuito”*), nel senso che, per l'impegno preso, la capogruppo (mandataria) non deve richiedere nulla alle altre partecipanti all'ATI (mandanti).

Ulteriore deroga alle regole sul mandato civilistico è l'irrevocabilità<sup>14</sup> nei confronti della stazione appaltante anche in presenza di una giusta causa, fattispecie prevista al fine di garantire la prosecuzione dei rapporti tra le 2 parti (committente e impresa capogruppo).

Si precisa tuttavia che, al ricorrere di determinate condizioni, il Codice prevede, per tutti i membri riuniti, la possibilità di recedere<sup>15</sup>, sia in fase di assegnazione sia successivamente<sup>16</sup>.

### Affidamento e gestione di un impianto sportivo

I centri sportivi di proprietà degli enti locali fanno parte di quei beni patrimoniali indisponibili<sup>17</sup>, vale a dire che non possono essere sottratti alla loro originaria destinazione<sup>18</sup>, ma la cui conduzione diretta comporterebbe per la P.A. l'assunzione di costi e investimenti non indifferenti.

<sup>13</sup> Articolo 48, comma 8, D.Lgs. 50/2016.

<sup>14</sup> Articolo 48, comma 13, D.Lgs. 50/2016.

<sup>15</sup> Articolo 48, comma 19, D.Lgs. 50/2016.

<sup>16</sup> Articolo 48, comma 19-ter, D.Lgs. 50/2016.

<sup>17</sup> Articolo 826, cod. civ..

<sup>18</sup> Articolo 828, cod. civ..

E come ormai sancito da consolidata giurisprudenza<sup>19</sup>, l'affidamento in gestione degli impianti sportivi rientra nell'alveo di quei servizi pubblici/sociali necessari per lo svolgimento delle attività di interesse generale.

Nella fattispecie trattasi di un servizio pubblico locale<sup>20</sup> finalizzato alla promozione dello sport che, unitamente all'effetto socializzante e aggregativo, assume un ruolo fondamentale per il miglioramento della salute e della qualità della vita di ogni cittadino e, di conseguenza, della comunità.

La P.A., in ossequio al principio costituzionale della sussidiarietà orizzontale, è dunque da tempo orientata ad affidare le proprie strutture sportive, al fine di una concreta valorizzazione dell'associazionismo in un contesto sociale e progettuale, a Asd/Ssd/Eps/Dsa/Fsn riconosciute dal Coni, soggetti che essenzialmente svolgono un'attività di pubblico interesse, del caso atta a perseguire gli scopi istituzionali dell'ente locale (EL) nel campo dello sport.

### Il concetto di rilevanza economica

Affinché l'ente locale possa determinare la corretta procedura di affidamento in gestione di un proprio impianto sportivo è fondamentale distinguere tra beni aventi o meno rilevanza economica, valutazione per cui occorre considerare quanto segue:

*"... i servizi sociali, ....., possono risultare compatibili con la nozione di servizio di rilevanza economica se e nel momento in cui presentano per le modalità di esplicazione una rilevante componente economica tesa ad assicurare non solo la mera copertura delle spese sostenute ma anche un potenziale profitto d'impresa".<sup>21</sup>*

*"Non è possibile individuare a priori, in maniera definitiva e statica, una categoria di servizi pubblici a rilevanza economica che va, invece, effettuata di volta in volta, con riferimento al singolo servizio da espletare, da parte dell'ente stesso, avendo riguardo all'impatto che il servizio stesso può avere sul contesto dello specifico mercato concorrenziale di riferimento e ai suoi caratteri di redditività/autosufficienza economica (ossia di capacità di produrre profitti o per lo meno di coprire i costi con i ricavi)"<sup>22</sup>.*

Mentre la conduzione da parte di terzi di una struttura sportiva priva di rilevanza economica ha necessità di essere supportata, il soggetto che gestisce un impianto con rilevanza economica, pur applicando tariffe concordate o imposte dall'ente proprietario, spesso risulta essere autosufficiente,

<sup>19</sup> Consiglio di Stato, n. 6325/2000; n. 1514/2001 e n. 4265/2008; TAR Lombardia, sentenza n. 5633/2005.

<sup>20</sup> Articolo 112, D.Lgs. 267/2000.

<sup>21</sup> Consiglio di Stato n. 5072/2006.

<sup>22</sup> Corte dei Conti Sardegna, delibera n. 9/2007.

addirittura in grado di produrre utili.

Ma anche in tal caso, affinché il conduttore possa raggiungere un equilibrio economico/finanziario per continuare a erogare un servizio pubblico/sociale, non è da escludere, nel limite del 49% del fatturato dello stesso, un intervento a suo favore da parte della P.A..

È quindi chiaro come la distinzione tra le 2 categorie non sia sempre così netta e facilmente individuabile.

Già nelle 2 sentenze sopra citate è evidente una discrasia. Mentre per il Consiglio di Stato la non rilevanza economica si palesa in assenza di valore aggiunto, i magistrati contabili riconoscono un'autonomia produttiva anche con la mera copertura dei costi.

E proprio in riferimento agli impianti sportivi, recente giurisprudenza<sup>23</sup> ha sancito che la redditività:

*“deve essere apprezzata caso per caso, con riferimento alla soluzione organizzativa prescelta ....., alle specifiche modalità della gestione, ai relativi costi e oneri di manutenzione, alla struttura tariffaria (libera o imposta) per l'utenza, alla disciplina delle quote sociali, alla praticabilità di attività accessorie”.*

Secondo l'Anac<sup>24</sup> la gestione di questi beni deve ritenersi un servizio privo di interesse economico se:

- a) le attività connesse non presentano, né direttamente, né in via potenziale, un'adeguata redditività;
- b) la gestione non comporta un'organizzazione imprenditoriale tale da consentire la remunerazione dei fattori produttivi e del capitale investito con un tendenziale margine/profitto;
- c) la possibile competizione sul mercato è inesistente.

### Procedura di affidamento

Per quanto precede occorre preliminarmente considerare quanto segue:

1. impianto con rilevanza economica. L'aggiudicatario fornisce un servizio (gestione) da cui, caricandosi dei relativi rischi operativi, può ricavarne profitto. Trattasi di una concessione di servizi<sup>25</sup> dietro pagamento di un canone all'ente proprietario;
2. impianto privo di rilevanza economica. L'ente proprietario, a seguito di un servizio ricevuto, eroga a favore dell'assegnatario un compenso. Trattasi di un appalto di servizi<sup>26</sup> affidato tramite convenzione, atto contrattuale con il quale proprietario (ente pubblico) e gestore (Asd/Ssd/ATI) concordano i rispettivi obblighi e responsabilità.

---

<sup>23</sup> Consiglio di Stato n. 858/2021.

<sup>24</sup> Delibera n. 1300/2016.

<sup>25</sup> Articolo 3, lettera vv), D.Lgs. 50/2016.

<sup>26</sup> Articolo 140, D.Lgs. 50/2016. Norme applicabili ai servizi sociali e ad altri servizi specifici dei settori speciali.

In entrambi i casi, ai sensi del D.Lgs. 50/2016, l'ente locale, previa indagine di mercato con manifestazione di interesse, può decidere di avviare una procedura, aperta o ristretta, a evidenza pubblica il cui *iter* consta di 5 fasi:

1. la deliberazione a contrarre, documento che deve essere corredato dei pareri di regolarità tecnica, amministrativa e contabile;
2. la scelta del contraente (aggiudicazione del contratto);
3. la stipula del contratto;
4. l'approvazione del contratto da parte dell'organo competente;
5. l'invio del contratto agli uffici preposti per l'assunzione dell'impegno di spesa.

Nel caso in cui i servizi oggetto della procedura siano privi di rilevanza economica, tenuto conto dell'[articolo 90](#), comma 25, L. 289/2002:

*“... nei casi in cui l'ente pubblico territoriale non intenda gestire direttamente gli impianti sportivi, la gestione è affidata in via preferenziale a Ss e Asd, Eps, Dss e Fsn, sulla base di convenzioni che ne stabiliscono i criteri d'uso e previa determinazione di criteri generali e obiettivi per l'individuazione dei soggetti affidatari. Le regioni disciplinano, con propria legge, le modalità di affidamento”*

l'individuazione dell'affidatario avviene generalmente attraverso un confronto concorrenziale, criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa, riservato a sodalizi sportivi dilettantistici, Eps, Dsa o Fsn riconosciuti dal Coni.

A seguito dell'entrata in vigore del nuovo Codice, norma che ha dettato una specifica disciplina per le concessioni di servizi e ha incluso la gestione degli impianti sportivi privi di rilevanza economica nella categoria appalti di servizi, l'Anac (vedi nota 24) ha ritenuto superato e non più applicabile il prefato comma 25, disposizione che, al contrario, rimarrà in vigore sino al 31 dicembre 2022<sup>27</sup>.

A tal proposito si evidenzia che la Riforma dello sport in materia di impiantistica non brilla certamente per chiarezza. Il rischio è che, causa un mancato raccordo tra il Codice e l'[articolo 5](#), D.Lgs. 38/2021, le semplificazioni da quest'ultimo previste per:

- le procedure di riqualificazione e affidamento in gestione dei grandi impianti;
- l'assegnazione diretta, senza gara di selezione, a favore dei sodalizi sportivi dilettantistici per la gestione delle strutture di minori dimensioni;

---

<sup>27</sup> Testo abrogato, con decorrenza 1° gennaio 2023, dall'articolo 12, comma 1, lettera c), D.Lgs. 38/2021.

vengano ignorate in favore delle regole dettate dal D.Lgs. 50/2016, disposizione certamente più articolata ma che, a oggi, offre maggiori certezze in tema di rispetto dei principi di trasparenza e imparzialità della P.A..

### Tipologie di ATI

Abbiamo visto che il riferimento civilistico per l'ATI sono gli articoli relativi al mandato mentre le norme specifiche si rinvencono nell'ambito delle disposizioni sugli appalti pubblici. Il comma 2, [articolo 48](#), D.Lgs. 50/2016 distingue tra:

- ATI verticale: raggruppamento in cui le imprese hanno differenti specializzazioni/conoscenze. L'oggetto dell'appalto deve riguardare tipologie di prestazioni scorporabili. La mandataria esegue quelle attività catalogate, anche in termini economici, come principali, residuando invece in capo alle mandanti quelle classificate come secondarie;
- ATI orizzontale: raggruppamento in cui le imprese, in ragione di un'identità di competenze, esercitano attività tra loro simili. Lo scopo è quello di suddividersi i costi e il lavoro. Ciascun aderente, indipendentemente dalla propria, ben definita, quota di partecipazione, ha una responsabilità totale;
- ATI mista: è il raggruppamento più complesso e articolato da gestire, fattispecie ravvisabile principalmente negli appalti delle grandi opere. Oltre all'impresa capogruppo (mandataria), nell'ambito delle attività scorporabili, deve essere individuato una "vice" capogruppo, anch'essa solidalmente responsabile nei confronti della stazione appaltante.

### A titolo esemplificativo

RTI Orizzontale	Prestazione svolta	70% mandataria 30% mandante
RTI Verticale	Prestazione principale svolta Prestazione secondaria svolta	100% mandataria 100% mandante
RTI Mista	Prestazione principale svolta Prestazione principale svolta Prestazione secondaria svolta Prestazione secondaria svolta Prestazione secondaria svolta	80% mandataria 20% mandante 1 ( <i>sub</i> mandataria) 50% mandante 1 ( <i>sub</i> mandataria) 20% mandante 2 30% mandante 3

La scelta è libera, ma occorre sottolineare che, a differenza della categoria lavori, per cui il codice prevede criteri di scorporabilità<sup>28</sup>, nel settore servizi e forniture, in assenza di un sistema di

<sup>28</sup> Articolo 48, comma 1, D.Lgs. 50/2016: "... per lavori scorporabili si intendono i lavori come definiti all'articolo 3, comma 1, lettera oo-ter)".

qualificazione normativo, i criteri di individuazione e graduazione delle varie prestazioni vanno espressamente determinati dalla stazione appaltante e contenuti nell'avviso di gara, ovvero qualora la stessa non vi abbia provveduto, la distinzione deve essere comunque praticabile avuto riguardo all'oggetto dell'appalto e ai requisiti di qualificazione richiesti.

Al contrario, come affermato da recente giurisprudenza<sup>29</sup>, è esclusa la possibilità di partecipare mediante ATI verticali, posto che, all'interno di tali raggruppamenti, è vietato procedere, di propria iniziativa, al riparto delle prestazioni.

Tanto anche in relazione alla diversa responsabilità<sup>30</sup>. Nel RTI orizzontale mandataria e mandanti, a prescindere dalle quote di partecipazione attribuite a ciascuna, sono solidalmente responsabili nei confronti della stazione appaltante, dei subappaltatori e dei fornitori. Nel RTI verticale la responsabilità solidale è invece mantenuta dalla sola mandataria. Le mandanti assumono in tal senso un impegno limitato all'esecuzione delle prestazioni di rispettiva competenza, compiti che, in caso di inadempienza, devono comunque essere onorati dalla capogruppo.

Trattasi di un tema reso particolarmente complesso anche dalla giurisprudenza che ha offerto un'interpretazione estensiva al concetto di "fornitori", tra cui, secondo i giudici di legittimità, vanno considerati i lavoratori dipendenti: *"Un'impresa può essere chiamata a rispondere delle differenze retributive spettanti al dipendente di un'altra impresa raggruppata impiegato nell'appalto"*<sup>31</sup>.

Considerato quanto precede ipotizziamo che un Comune intenda avviare, previa indagine di mercato/manifestazione di interesse, una procedura negoziata per la concessione dei servizi di gestione del complesso sportivo, di proprietà dell'ente, costituito dai seguenti impianti:

- campo da calcio, su cui garantire la pratica dell'attività agonistica, di rilevanza federale (FIGC), nella disciplina del calcio;
- piscina, su cui svolgere l'attività agonistica, di rilevanza federale (FIN), nella disciplina del nuoto;
- palestra, locale aperto al pubblico con tariffe concordate con l'ente locale;
- bar e ampio punto di ristoro, attività per cui è ammessa la *sub* concessione.

Le entrate a favore del gestore sono formate da:

- contributo annuale erogato dal Comune in conto gestione a copertura dei costi;
- entrate locale palestra;
- entrate derivante dall'esercizio delle attività sportive federali;
- entrate da pubblicità/sponsorizzazioni;

---

<sup>29</sup> Consiglio di Stato, n. 6032/2018; n. 2243/2019; n. 2785/2020 e n. 5936/2020.

<sup>30</sup> Articolo 48, comma 5, D.Lgs. 50/2016.

<sup>31</sup> Cassazione, sentenze n. 24063/2015 e n. 2963/2017.

- entrate dall'attività, diretta o indiretta, di somministrazione alimenti e bevande.

Supponiamo 3 Asd che, tramite una costituenda ATI, decidano di partecipare alla gara:

- Asd X per la gestione del locale palestra, bar e punto di ristoro;
- Asd Y per la gestione campo da calcio;
- Asd Z per la gestione della piscina.

Il raggruppamento potrà essere strutturato secondo il modello orizzontale o, in alternativa, ricorrere ai presupposti<sup>32</sup>, in base al tipo verticale.

Per il *sub* appalto, del caso previsto per i locali autorizzati alla somministrazione, occorrerà considerare le recenti modifiche alla regolamentazione<sup>33</sup>. Con tale novella il Legislatore, a garanzia dei lavoratori dipendenti del subappaltatore, ha stabilito che quest'ultimo deve garantire gli stessi *standard* previsti nel contratto di appalto e riconoscere ai propri lavoratori un trattamento economico pari a quello che avrebbe garantito il contraente principale, inclusa l'applicazione del medesimo Ccnl.

### Disciplina fiscale

In generale tutti i soggetti aderenti all'ATI, pur collaborando a un medesimo lavoro/servizio, mantengono un'autonomia organizzativa, economica e patrimoniale, conservando altresì, integralmente, la propria fiscalità.

Trattasi di concetto espresso da giurisprudenza di legittimità<sup>34</sup> per cui, la qualifica orizzontale o verticale dell'ATI, quindi la frazionabilità o meno della prestazione resa, "*non sarebbero sufficienti a configurare un'autonoma soggettività passiva*".

Diversamente, tesi condivisa dallo scrivente, si è più volte espressa l'Amministrazione finanziaria<sup>35</sup>. Secondo l'Agenzia delle entrate è incontrovertibile il verificarsi in capo all'ATI di un'autonomia soggettiva nel caso in cui i partecipanti al raggruppamento tengano un comportamento unitario e indistinto durante l'esecuzione dell'appalto, ciascuno perdendo quindi la singola indipendenza nei complessi rapporti giuridici posti in essere, sia all'interno sia verso i terzi.

In tal caso l'ATI, svolgendo un servizio unico e indivisibile, diventa assimilabile a una società di fatto, con conseguente obbligo di aprire partita Iva, rispettare i relativi adempimenti contabili/fiscali previsti dalla normativa vigente e richiedere proprie posizioni Inps/Inail.

---

<sup>32</sup> a) Esistenza di differenti specializzazioni.

b) Suddivisione nel bando di aggiudicazione tra prestazione principale e secondarie.

c) Individuazione all'interno del bando di aggiudicazione delle differenti prestazioni da svolgere.

<sup>33</sup> L'articolo 49, comma 1, lettera b), punto 2, D.L. 77/2021 ha modificato l'articolo 105, comma 14, D.Lgs. 50/2016.

<sup>34</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 6791/2009 e n. 30554/2018.

<sup>35</sup> Risoluzioni [n. 782/1983](#); [n. 550231/1988](#); [n. 550763/1989](#); [n. 500161/1991](#) e [n. 175/E/2007](#).

Al contrario, appalto divisibile, quindi opere/servizi eseguite/i in autonomia da ciascun associato, non si palesa la nascita di un nuovo soggetto fiscale ma si è in presenza di un organismo atipico, con obbligo di fatturazione, per le prestazioni di propria competenza, in capo ai singoli partecipanti all'ATI.

Riprendendo l'esempio sopra riportato, in caso di aggiudicazione:

1. costituzione per la gestione condivisa (33,33%) del centro sportivo di un'ATI orizzontale, soggetto passivo con i seguenti obblighi:

- Iva: liquidazione e versamento periodico dell'imposta (metodo ordinario), presentazione dei modelli dichiarativi.

- imposte dirette: il risultato d'esercizio costituisce base imponibile Ires/Irap a seguito compilazione del modello Redditi SP (quadro RG o RF);

I 3 sodalizi partecipanti al raggruppamento, *pro quota* (33,33%), indicano al quadro RH del proprio modello Redditi ENC la parte di reddito spettante.

2. costituzione di un'ATI di tipo verticale. Appalto di servizi divisibili autonomamente eseguiti dai 3 soggetti che, singolarmente, ciascuno per la parte di propria competenza, emettono fattura verso la stazione appaltante. Nessun obbligo tributario sorge in capo al raggruppamento.

### Altre forme aggregative

#### L'associazione temporanea di scopo

L'associazione temporanea di scopo (ATS) è una particolare forma associativa a cui ricorrono essenzialmente quelle organizzazioni del Terzo settore, non necessariamente imprese in senso stretto come previsto per l'ATI, al fine di programmare, presentare e attuare un determinato progetto finanziato da un ente pubblico.

Anche in tal caso, tra gli aderenti, occorre individuare il capofila, soggetto a cui attribuire mandato collettivo con rappresentanza, affinché lo stesso intrattenga, fino all'estinzione, ogni rapporto con l'ente finanziatore.

A differenza del RTI, istituto per cui le associazioni partecipanti devono svolgere, seppur marginalmente, un'attività economica e pertanto, rientrando nella categoria delle imprese<sup>36</sup>, essere titolari di partita Iva, nelle ATS ogni aderente può operare anche con solo codice fiscale.

Il contratto non è soggetto a registrazione. Se tuttavia quest'ultima viene richiesta l'ATS deve versare l'imposta di registro pari al 3% del contributo erogato.

---

<sup>36</sup> La raccomandazione UE 2003/361/CE definisce impresa "Ogni entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica. In particolare sono considerate tali ..... o le associazioni che esercitino un'attività economica".

### Il contratto di rete<sup>37</sup>

Un altro strumento è il contratto di rete, fattispecie definita dall'articolo 42, L. 122/2010 e successivamente oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate<sup>38</sup>.

Trattasi di una valida alternativa all'ATI specialmente nei casi in cui, prima ancora di sostenere gli oneri di una gestione, si debba far fronte al peso di una realizzazione o a una importante ristrutturazione di un bene.

Possiamo distinguere tra 2 tipologie:

1. la rete soggetto giuridico che, al pari dell'ATI orizzontale, è autonomo contribuente dotato di partita Iva, con tutti i conseguenti obblighi contabili, tributari e previdenziali previsti dalla normativa vigente;
2. la rete contratto, fattispecie assimilabile a un'ATI verticale, realtà che non ha una propria soggettività e i cui atti producono effetti in capo ai singoli partecipanti.

### Tabella riassuntiva di alcune delle principali differenze di base

	Contrato di rete	ATI	ATS
Forma contratto	Atto pubblico Scrittura privata autenticata	Scrittura privata autenticata	Scrittura privata
Durata	Prestabilita – Rinnovabile	Limitata	Limitata
Compagine sociale	Liberi ingressi e libere uscite	Chiusa	Chiusa
Pubblicità	Iscrizione al Registro Imprese	Nessun obbligo	Nessun obbligo
Autonomia soggettiva	a) Rete soggetto giuridico sì b) Rete contratto no	a) Orizzontale sì b) Verticale no	Generalmente no

### SCHEDA DI SINTESI

Il raggruppamento temporaneo di impresa (RTI), detto anche associazione temporanea di impresa (ATI), è un istituto che trova riferimenti nella normativa europea, nel diritto comunitario nonché, ai sensi del D.Lgs. 50/2016, nel Codice dei contratti pubblici.



È un istituto tramite cui 2 o più imprese decidono di unirsi per costituire un soggetto maggiormente strutturato per partecipare a una gara di appalto.

<sup>37</sup> Per approfondimenti A. Manzotti, ["Il contratto di rete quale forma aggregativa per gestire un impianto sportivo"](#), Associazioni e Sport n. 4/2014.

<sup>38</sup> [Circolare n. 20/E/2013](#).

La P.A., nel rispetto al principio costituzionale della sussidiarietà orizzontale, affida spesso in gestione i propri centri sportivi ai sodalizi dilettantistici, ossia i soggetti maggiormente idonei a perseguire gli scopi istituzionali di un ente locale nel campo dello sport.



Inizialmente l'ente locale, tramite pubblicazione di una manifestazione di interesse, effettua un'indagine di mercato. Chiusa questa fase preliminare e ottenuti i visti di conformità da parte degli uffici competenti viene preparata la delibera per l'affidamento del servizio in base al criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa, atto prodromico alla scelta del contraente e alla stipula del contratto (convenzione).



Occorre distinguere tra:

1. impianti sportivi con rilevanza economica. L'aggiudicatario, dietro pagamento di un canone di concessione all'ente locale proprietario, fornisce un servizio, da cui può trarre profitti assumendosi i rischi di gestione;
2. impianti sportivi privi di rilevanza economica. Trattasi di un appalto di servizi, con rischi limitati per l'aggiudicatario a cui la P.A. riconosce un compenso.



Le principali tipologie di ATI sono:

1. verticale. Raggruppamento in cui gli aderenti hanno differenti specializzazioni. Le prestazioni devono essere scorporabili. La capogruppo si occupa delle prestazioni evidenziate nel bando come principali mentre la/e mandante/i svolgono quelle catalogate come secondarie;
2. orizzontale. Raggruppamento in cui tutte le imprese hanno le medesime competenze per l'esecuzione delle prestazioni richieste dal contratto. Le attività sono dunque simili e indivisibili. In tal caso nasce un nuovo soggetto fiscale.



Altre forme di aggregazioni possibili:

1. l'associazione temporanea di scopo (ATS), particolare forma a cui ricorrono generalmente quelle organizzazioni del Terzo settore al fine di concorrere alla realizzazione di un particolare progetto finanziato da un ente pubblico;
2. il contratto di rete, valida alternativa all'ATI ma fattispecie decisamente più strutturata.

## Associazioni e sport n. 2/2022

# La disciplina del *superbonus* 110% per gli ETS

di Alessandro Perini – dottore commercialista e revisore legale dei conti

Francesco Bassani – dottore commercialista e revisore legale dei conti

Con l'entrata in vigore della L. 234/2021, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale n. 310 del 31 dicembre 2021, sono definitive le novità riguardanti i termini per poter fruire della detrazione del c.d. *superbonus* 110%: la scadenza ordinaria del 30 giugno 2022 (30 giugno 2023 per gli interventi effettuati da IACP, enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti e cooperative di abitazione a proprietà indivisa) è stata prorogata a opera del comma 8-*bis*, [articolo 119](#), D.L. 34/2020 al:

- 31 dicembre 2022 per gli interventi sulle unità abitative unifamiliari a condizione che alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo;
- 31 dicembre 2023 per gli interventi effettuati da IACP ed enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti e cooperative di abitazione a proprietà indivisa per gli immobili posseduti e assegnati ai soci qualora alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo (il termine vale anche per gli interventi “*trainati*” effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari);
- 31 dicembre 2025 (con aliquote decrescenti dal 2024: 70% per le spese sostenute nel 2024; 65% per le spese sostenute nel 2025) per gli interventi sulle parti comuni degli edifici (condomini), per gli interventi effettuati da persone fisiche proprietarie uniche o in comproprietà di edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente accatastate (in entrambi i casi il termine vale anche per gli interventi “*trainati*” effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno del condominio o dell'edificio interamente posseduto);
- 31 dicembre 2025 per tutti gli interventi effettuati nei Comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009, dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, senza nessuna decurtazione dell'aliquota pari al 110% negli anni 2024 e 2025.

Regole *ad hoc* sono, invece, previste per gli ETS sia in merito all'ambito oggettivo (immobili non solo di tipo residenziale) sia in merito alle scadenze di effettuazione degli interventi che danno diritto al c.d. *superbonus* 110%: Onlus, Odv, Aps possono fruire dell'agevolazione per le spese sostenute fino al 31

dicembre 2025. È però necessario, per optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura, che le spese che corrispondano ad almeno il 30% dell'intervento complessivo siano sostenute nel medesimo periodo di imposta (vedasi commento nel penultimo paragrafo).

### Le novità normative in vigore dal 1° gennaio 2022

L'[articolo 121](#), D.L. 34/2020 ha introdotto una nuova possibilità per fruire in tempi più ristretti dell'importo corrispondente alla detrazione, nel rispetto dei requisiti previsti per la fruizione dell'agevolazione per ogni singolo intervento. I soggetti che sostengono spese per interventi sugli immobili possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

- a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari allo stesso corrispettivo, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito di imposta, di importo pari alla detrazione Irpef/Ires spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
- b) per la cessione di un credito di imposta di pari ammontare ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Per gli interventi di riqualificazione energetica e riduzione del rischio sismico agevolabili con la detrazione del 110% è disposto che la detrazione spettante vada ripartita in 4 rate annuali di pari importo con riferimento alle spese sostenute a decorrere dal 1° gennaio 2022, come disposto dal comma 1, [articolo 119](#), D.L. 34/2020.

Per poter usufruire della detrazione del 110% o esercitare l'opzione per la cessione del credito/sconto in fattura per gli interventi "trainanti" di riqualificazione energetica e riduzione del rischio sismico è necessaria l'asseverazione dei lavori e della congruità delle relative spese. A tal fine sarà necessario considerare, oltre al D.M. 6 agosto 2020, anche i valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, dal Ministero della transizione ecologica, con un apposito decreto la cui emanazione era prevista entro lo scorso 9 febbraio 2022.

Recependo quanto previsto dal D.L. 157/2021, ora soppresso, è confermata la nuova formulazione del comma 11, articolo 119, D.L. 34/2020 in base alla quale è richiesto il visto di conformità dei dati relativi alla detrazione del 110% anche nel caso in cui il contribuente (beneficiario dell'agevolazione) scelga di utilizzare direttamente nella propria dichiarazione dei redditi la detrazione del 110% spettante (a esclusione dei contribuenti che presentano direttamente il modello 730/Redditi precompilati all'Agenzia delle entrate ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale).

### Le regole specifiche previste per le Onlus, Odv e Aps

Ai sensi della lettera d-*bis*), comma 9, [articolo 119](#), D.L. 34/2020, possono fruire della detrazione al 110% anche:

- le Onlus di cui all'[articolo 10](#), D.Lgs. 460/1997;
- le Odv iscritte nei registri di cui all'[articolo 6](#), L. 266/1991;
- le Aps iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, previsti dall'[articolo 7](#), L. 383/2000.

Ai suddetti soggetti non si applica il limite di 2 unità immobiliari previsto dal comma 10, articolo 119, D.L. 34/2020 con esclusivo riguardo alle persone fisiche, mentre anche per Onlus, Odv e Aps restano esclusi gli interventi sugli immobili di cui al comma 15-*bis*, articolo 119, D.L. 34/2020 (unità a destinazione abitativa classificate nelle categorie A/1, A/8 o A/9). Inoltre, per tali soggetti la detrazione è concessa a prescindere dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi e indipendentemente dalla circostanza che l'edificio sia o meno costituito in condominio.

Per quanto concerne i limiti di spesa, le Onlus, le Odv e le Aps devono fare riferimento, al pari di ogni altro soggetto destinatario dell'agevolazione, alle regole contenute nell'articolo 119, D.L. 34/2020 tenendo conto, quindi, della natura degli immobili e del tipo di intervento da realizzare.

### Limite di spesa “potenziato”

Tuttavia, al ricorrere di particolari condizioni previste dal comma 10-*bis*, articolo 119, D.L. 34/2020 tali soggetti avranno diritto a un limite di spesa potenziato. In particolare, qualora i suddetti enti svolgano attività socio-sanitarie e assistenziali, i propri membri del CdA non percepiscano compensi o indennità di carica e infine effettuino gli interventi agevolabili su immobili accatastati nella categoria B/1, B/2 e D/4 (collegi e ospizi, case di cura e ospedali con e senza fine di lucro) e posseduti a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito registrato in data anteriore al 1° giugno 2021. Ai fini della determinazione dei tetti di spesa “potenziati” occorre moltiplicare i limiti già previsti dall'articolo 119, D.L. 34/2020 per le “singole unità immobiliari”, per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi e la superficie media di una unità abitativa immobiliare come ricavabile dal rapporto immobiliare pubblicato dall'Omi (che in base al rapporto 2021 è pari a 107,5 mq quale dato a livello nazionale).

Volendo fare un esempio, si pensi a una Onlus che effettui un intervento di isolamento termico su un immobile avente una superficie complessiva di 2.000 mq. In questo caso, posto che per la «singola unità immobiliare» l'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 prevede un limite di spesa di 50.000 euro, per gli interventi di isolamento termico si potrebbe allora avere diritto a un tetto massimo di circa 930.000 euro (ossia  $2000/107,5$  moltiplicato per 50.000 euro).

Nel citato esempio si è fatto riferimento alla superficie media nazionale delle unità abitative compravendute nell'anno 2020, ma, essendo il riferimento del comma 10-*bis*, articolo 119, D.L. 34/2020 alquanto generico, l'Agenzia delle entrate dovrebbe chiarire se va preso a riferimento il dato medio nazionale o ad esempio il dato dell'area geografica in base all'ubicazione dell'immobile oggetto di intervento, con valori che possono variare da un minimo di 81,3 mq a un massimo di 121 mq.

Tale particolare agevolazione prevista dal comma 10-*bis*, articolo 119, D.L. 34/2020 a oggi risulta fruibile solo sotto forma di detrazione, in quanto, nonostante tale comma dell'articolo 119, D.L. 34/2020 sia stato inserito dall'[articolo 33](#), comma 1, lettera b), D.L. 77/2021, la piattaforma per la comunicazione della cessione del credito/sconto in fattura non risulta ancora aggiornata per fruire di tali massimali potenziati.

Con riferimento ai requisiti soggettivi di alcune tipologie di enti, con risposte a interpello ([n. 249/E/2021](#) e [n. 253/2021](#)), l'Agenzia delle entrate, in sintesi, ha chiarito che:

- nel caso in cui le Fondazioni risultino iscritte all'anagrafe delle Onlus, possono essere destinatarie delle agevolazioni previste dal *superbonus* 110%;
- resta escluso il caso della Fondazione *ex Ipab* che, non rientrando tra i soggetti di cui alla lettera d-*bis*), comma 9, [articolo 119](#), D.L. 34/2020 non può accedere al *superbonus*. La stessa potrà, ad esempio, accedere alle detrazioni previste per gli interventi di efficienza energetica e miglioramento antisismico, di cui agli articoli [14](#) e [16](#), D.L. 63/2013 sempre qualora sia in regola con i requisiti richiesti dalla normativa;
- le società cooperative iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio di cui alla L. 381/1991 (c.d. Onlus di diritto) – rientrano tra i soggetti beneficiari del c.d. *superbonus* 110%.

### I requisiti oggettivi per fruire dell'agevolazione

Relativamente al titolo di possesso dell'immobile oggetto di intervento, l'Agenzia delle entrate ritiene ammissibile sia la titolarità in base a un diritto reale di godimento, sia la detenzione in base a contratto di locazione o di comodato registrato, sia anche la detenzione tramite convenzione stipulata nella forma della scrittura privata con un ente territoriale ([risposta a interpello n. 610/E/2021](#)).

In ogni caso, è necessario che, come per le persone fisiche, anche tali enti possiedano un reddito imponibile e che quindi non fruiscono di particolari regimi di esenzione totale ai fini delle imposte sui redditi, perché ciò impedisce la fruizione dell'agevolazione c.d. *superbonus* sia sottoforma di detrazione sia come cessione del credito o sconto in fattura.

Pertanto, ad esempio, come chiarito con la [risposta a interpello n. 253/E/2021](#), le società cooperative sociali di produzione e lavoro, Onlus di diritto, non possono fruire della detrazione 110% e della conseguente cessione del credito/sconto in fattura qualora in base all'[articolo 11](#), D.P.R. 601/1973, corrispondano retribuzioni per un importo non inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, in quanto in tal caso sarebbero esenti dalle imposte sui redditi, mentre nel caso in cui l'ammontare delle retribuzioni fosse inferiore al 50% dei predetti costi, oppure come prospettato nella [risposta a interpello n. 47/E/2022](#), assoggettino a tassazione Ires il 10% della quota di utile destinato a riserva legale ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 36-ter, D.L. 138/2011, fruirebbero di una esenzione parziale dalle imposte sui redditi e pertanto potrebbero accedere all'agevolazione 110% sia nella forma della detrazione diretta sia mediante l'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura.

### La contabilità delle opere e degli onorari professionali necessari per il rilascio del visto di conformità

La progettazione di un intervento energetico o antisismico che possa accedere all'agevolazione prevista dall'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 richiede competenze multidisciplinari: va fatta l'analisi della contabilità delle opere e dei compensi professionali (onorari tecnici, ad esempio per la progettazione o l'asseverazione e onorari fiscali, per il rilascio del visto di conformità, tutti da attribuire con criterio proporzionale o analitico agli interventi trainanti e trainati).

#### Intervento *ecobonus* 110% con 2 "trainanti" e 2 "trainati"

Intervento trainante	Importo lavori	progettazione	visto di conformità	progettazione impiantistica	Asseverazione Enea	Totale importo lavori e onorari professionali
realizzazione di cappotto termico sulle superfici verticali e coibentazione della copertura	45.663,67 euro	6.821,18 euro	892,38 euro		571,52 euro	54.520,26 euro
sostituzione di impianto di climatizzazione invernale	25.707,88 euro	3.954,28 euro	534,94 euro	1.827,70 euro	448,73 euro	32.473,54 euro

Intervento trainato						
sostituzione di infissi	28.720,86 euro	4.290,28 euro	561,28 euro		359,46 euro	33.931,88 euro
realizzazione di impianto fotovoltaico	28.367,86 euro	5.409,01 euro	614,13 euro	1.336,15 euro	613,82 euro	36.340,96 euro
						<b>157.266,65 euro</b>

Se vi sono come nell'esempio proposto più interventi agevolati, il costo dell'onorario professionale deve essere ripartito analiticamente all'intervento a cui è correlato. Laddove non sia possibile la ripartizione, in quanto la prestazione professionale si riferisce a più interventi, si ritiene adeguato l'utilizzo di un criterio proporzionale (è il caso dell'onorario per il rilascio delle attestazioni di prestazioni energetiche ovvero per il rilascio del visto di conformità).

Nel presupposto che nella colonna importo lavori e nelle colonne relative alle spese professionali siano indicati dei costi che rispettano i massimali previsti dal Decreto Requisiti e che rispettano il parametro di congruità, la verifica sull'eventuale presenza di costi che complessivamente eccedono l'ammontare massimo della spesa detraibile va fatta con riferimento agli importi di spesa previsti dall'[articolo 119](#), D.L. 34/2020.

### Individuazione eccedenze di costo non detraibili

Intervento trainante	Totale importo lavori e onorari professionali	Massimale spesa	Eccedenza non detraibile
realizzazione di cappotto termico sulle superfici verticali e coibentazione della copertura	54.520,26 euro	50.000,00 euro	<b>4.520,26 euro</b>
sostituzione di impianto di climatizzazione invernale	32.473,54 euro	30.000,00 euro	<b>2.473,54 euro</b>
Intervento trainato			
sostituzione di infissi	33.931,88 euro	54.545,45 euro	
realizzazione di impianto fotovoltaico	36.340,96 euro	48.000,00 euro	
	<b>157.266,65 euro</b>		<b>6.993,80 euro</b>

Qualora il committente abbia la disponibilità finanziaria per provvedere al pagamento dei fornitori delle opere e gli onorati dei professionisti (e, quindi, non necessita di accordi preventivi coi fornitori per optare per lo sconto in fattura), sarà necessario effettuare i pagamenti mediante l'utilizzo del bonifico "parlante", di modo che ai fornitori venga applicata la ritenuta dell'8% all'atto dell'accredito dei bonifici. Per esercitare l'opzione per la cessione del credito di imposta a istituti di credito o altri intermediari finanziari ovvero per comunicare all'Agenzia delle entrate i fornitori che hanno applicato lo sconto in fattura, oltre agli adempimenti ordinariamente previsti per fruire delle detrazioni, il contribuente deve acquisire anche l'asseverazione tecnica relativa agli interventi di efficienza energetica e di riduzione del rischio sismico, che certifichi il rispetto dei requisiti necessari e la congruità delle spese sostenute.

Successivamente alla verifica di tutta la documentazione al termine dell'intervento (o per ogni singolo Sal in presenza di stati avanzamento lavori) sarà possibile rilasciare il visto di conformità (vedasi il Documento di ricerca del Cndcec del 19 aprile 2021 denominato "Check list visto di conformità ecobonus e sismabonus").

### Per optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura pagamenti nella stessa annualità

L'[articolo 121](#), commi 1, 1-bis e 7-bis, D.L. 34/2020 prevede che le opzioni per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito possono essere esercitate a fronte di "spese sostenute": l'esercizio delle opzioni è però consentito solo a lavori ultimati ovvero sulla base di stati di avanzamento lavori relativi a una percentuale di completamento non inferiore al 30%.

Lo stato avanzamento lavori (Sal) viene redatto dal direttore dei lavori e rientra nei documenti di contabilità dei lavori:

*"riassume tutte le lavorazioni e tutte le somministrazioni eseguite dal principio dell'appalto sino ad allora. Tale documento, ricavato dal registro di contabilità, è rilasciato nei termini e modalità indicati nella documentazione di gara e nel contratto di appalto, ai fini del pagamento di una rata di acconto; a tal fine il documento deve precisare il corrispettivo maturato, gli acconti già corrisposti e, di conseguenza, l'ammontare dell'acconto da corrispondere, sulla base della differenza tra le prime 2 voci".*

La DRE del Veneto, nella risposta a interpello n. 907-1595/2021, ha chiarito che devono coesistere entrambe le condizioni (spese sostenute e importo del Sal pari almeno al 30%) nel medesimo periodo di imposta per esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito.

L'opzione telematica per la cessione del credito o lo sconto in fattura può essere esercitata solo in presenza di stati avanzamento lavori ultimati e, conseguentemente pagamenti relativi ai Sal sostenuti, nello stesso periodo di imposta. Qualora vi siano acconti pagati (o ad esempio anche spese tecniche pagate) nel 2022 senza il raggiungimento di un Sal, queste somme dovranno essere obbligatoriamente portate in detrazione in dichiarazione dei redditi e non potranno essere oggetto di opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura.

Il momento di sostenimento della spesa viene individuato sulla base del principio di cassa (bonifico parlante) ovvero, nel caso di sconto in fattura:

- alla data di emissione della fattura nel caso in cui lo sconto copra integralmente il debito lordo della stessa;

- alla data di pagamento del corrispettivo non coperto dallo sconto nel caso in cui lo sconto lasci una parte dovuta del corrispettivo stesso.

### La pratica telematica per la cessione del credito del 110%

Il credito del 110% può essere fruito in 4 anni mediante detrazione con rate annuali di pari importo ovvero può essere ceduto ad altri soggetti terzi, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari. Per cedere il credito è necessario accordarsi con il cessionario, di modo da sottoscrivere un contratto di cessione del credito e successivamente predisporre le comunicazioni telematiche previste dal [provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 35873 del 3 febbraio 2022](#).

Nell'esempio seguente il committente si accorda con un istituto di credito per la cessione del credito di imposta del 110% (pari a 165.300 euro, cioè pari alla spesa agevolabile di 150.273 euro moltiplicata per 1,1) al prezzo di 157.481 euro, corrispondente al 103% della spesa agevolabile. Dopo avere sottoscritto la proposta contrattuale con l'istituto di credito e dopo che la stessa è stata accettata, per rendere effettiva la cessione del credito di imposta è necessario effettuare la comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate che dovrà avvenire mediante la presentazione di 4 pratiche telematiche (2 per gli interventi trainanti e 2 per gli interventi trainati). Il visto di conformità deve essere stato preventivamente rilasciato e viene apposto mediante la barratura prevista nella compilazione della comunicazione telematica.

### Dati necessari per effettuare la comunicazione telematica della cessione del credito di imposta

Intervento trainante	Totale importo lavori e onorari professionali	Massimale spesa	Eccedenza non detraibile
Realizzazione di cappotto termico sulle superfici verticali e coibentazione della copertura	54.520,26 euro	50.000,00 euro	<b>4.520,26 euro</b>
Sostituzione di impianto di climatizzazione invernale	32.473,54 euro	30.000,00 euro	<b>2.473,54 euro</b>
Intervento trainato			
Sostituzione di infissi	33.931,88 euro	54.545,45 euro	
Realizzazione di impianto fotovoltaico	36.340,96 euro	48.000,00 euro	
	<b>157.266,65 euro</b>		<b>6.993,80 euro</b>

Il termine ultimo entro il quale può essere spedita la comunicazione telematica è fissato al 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione (quindi, per le spese sostenute nel 2022, il termine per effettuare la cessione del credito è fissato al 16 marzo 2023).

Nel quadro A deve essere indicata la tipologia dell'intervento individuabile in uno dei codici intervento approvati dal [provvedimento n. 35873/2022](#) riportati nelle istruzioni per la compilazione. In particolare, la casella "Intervento *superbonus*" deve essere barrata nel caso in cui l'intervento selezionato sia un intervento trainato eseguito congiuntamente a uno degli interventi trainanti ovvero sia un intervento antisismico ammesso al c.d. *superbonus* in zona sismica 1, 2 o 3. Con riferimento all'intervento selezionato devono essere, inoltre, indicati l'importo complessivo della spesa sostenuta e l'anno di sostenimento. Se l'opzione è esercitata in relazione a uno stato di avanzamento lavori, deve essere indicato l'importo delle spese sostenute in relazione al singolo Sal (e, nel caso di Sal successivi, il protocollo telematico e l'anno di sostenimento della spesa riportati nella prima comunicazione).

Nel quadro B devono essere indicati i dati catastali dell'immobile oggetto dell'intervento, rilevabili dal certificato catastale o dall'atto di compravendita.

Il quadro C è composto da 2 sezioni:

- a) nella sezione I "Beneficiario" deve essere indicata l'opzione esercitata, l'importo complessivo del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto;
- b) nella sezione II "Soggetti beneficiari" devono essere indicati per ogni beneficiario il codice fiscale, la tipologia di opzione, l'ammontare della spesa sostenuta e l'importo del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto.

Il quadro D va compilato dopo aver acquisito l'accettazione da parte dei cessionari/fornitori e deve riportare il codice fiscale a favore del quale è esercitata l'opzione, la data di esercizio dell'opzione, l'ammontare oggetto di comunicazione e la tipologia del cessionario.

La compilazione della prima pagina della comunicazione nel caso esemplificato avviene secondo le stesse modalità per tutti e 4 gli interventi:

- dati del beneficiario: codice fiscale del committente beneficiario della detrazione;
- impegno alla presentazione telematica: data dell'impegno, codice fiscale e firma dell'incaricato;
- visto di conformità: codice fiscale del professionista e firma;
- asseverazione efficienza energetica: codice identificativo Enea risultante dalla *mail* di notifica del protocollo asid ricevuta dall'asseveratore.

### SCHEDA DI SINTESI

Nel corso degli ultimi mesi vi sono stati parecchi interventi legislativi che hanno integrato il testo dell'articolo 119, D.L. 34/2020. Per gli ETS la detrazione del 110% delle spese sostenute

per gli interventi sugli immobili è fruibile fino al 31 dicembre 2025, diversamente dalle persone fisiche per le quali le scadenze per fruire del *superbonus* sono diverse.



Particolare attenzione per l'esecuzione dell'intervento agevolabile deve essere posta già dalla progettazione dello stesso, individuando il costo degli onorari professionali che incrementano il costo delle opere. Il costo complessivo dell'intervento deve essere rapportato ai massimali di spesa per individuare eventuali quote eccedenti non detraibili.



La contabilità delle opere deve prevedere la suddivisione tra interventi trainanti e trainati, individuati dall'articolo 119, D.L. 34/2020. Gli onorari professionali possono essere attribuiti a incremento del costo complessivo dell'intervento secondo un criterio analitico (se sono riconducibili specificamente a una tipologia di intervento) o secondo un criterio proporzionale.



Il visto di conformità è obbligatorio e deve essere rilasciato per ogni singolo stato avanzamento lavori ovvero al termine dell'intervento. Affinché l'importo corrispondente ai pagamenti di un singolo Sal (pari ad almeno il 30% del completamento dell'intervento complessivo) possa essere ceduto a istituti di credito, la maturazione dello stato avanzamento lavori deve avvenire nello stesso periodo di imposta.

**Euroconference**  
Editoria

! « **NUOVA USCITA**  
GENNAIO 2022 »

**DICHIARAZIONE IVA  
2022**

**Autori: Federica Furlani, Sergio Pellegrino e Francesco Zuech**

**Offerta valida fino al 28 febbraio**  
**€ 20,80 + IVA 4%** anziché € 26,00 + IVA 4%

**ACQUISTA ORA**

## Associazioni e sport n. 2/2022

# La centralità della contabilità per gli ETS

di Chiara Borghisani – dottore commercialista

Il CTS assegna alla trasparenza un ruolo di primo piano nella caratterizzazione degli ETS, quale requisito cardine su cui poggia l'intera Riforma. Trasparenza che all'interno del CTS è declinata in diversi articoli e con diverse sfaccettature.

Il bilancio assume a documento principe nella declinazione della trasparenza per gli ETS. L'[articolo 13](#), D.Lgs. 117/2017 delinea gli obblighi contabili in tema di bilancio per gli enti, modulandoli in ragioni dei volumi prodotti:

- per gli enti con volumi di entrate, ricavi, proventi superiori a 220.000 euro annui, il bilancio deve essere redatto per competenza e consta di 3 documenti: Stato patrimoniale, rendiconto gestionale, e relazione di missione;
- per gli enti con volumi di entrate, ricavi e proventi inferiori a 220.000 euro il bilancio può essere redatto per cassa e consta di un rendiconto per cassa.

Il D.M. 39/2020 interviene indicando quali sono gli schemi di bilancio adottabili in ragione dei volumi prodotti da parte degli enti che oggi, nelle more di piena operatività del RuntS, sono assoggettati all'obbligo di utilizzo di detti schemi, vale a dire Aps, Odv e le Onlus (come chiarito nella recente [nota ministeriale n. 19740/2021](#)).

Ma l'adozione di uno schema piuttosto che di un altro si fonda necessariamente su una corretta tenuta contabile.

È la contabilità l'elemento cardine per adempiere agli obblighi bilanciistici ma anche a tutta una serie di adempimenti/verifiche sia recati dal CTS, sia da norme ulteriori e diverse attinenti gli enti senza fine di lucro. Di seguito una elencazione delle principali verifiche da espletare basandosi sulla contabilità, nonché di obblighi da tenere monitorati.

### Verifiche

Verifiche:

- verifica del tipo di schema di bilancio da adottare, ai sensi dell'articolo 13, CTS, e deposito del fascicolo di bilancio (in ragione del tipo di schema adottato e delle attività svolte il fascicolo da

depositare potrà essere costituito da: rendiconto per cassa integrato dalla relazione degli amministratori sul rispetto dei parametri recati dal D.M. 107/2021 per le attività diverse svolte e dal rendiconto della raccolta pubblica occasionale di fondi unitamente al verbale di approvazione; bilancio per competenza formato da Stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione, rendiconto della raccolta pubblica occasionale di fondi unitamente al verbale di approvazione degli stessi);

- verifica della prevalenza attività di interesse generale esercitate rispetto alle altre attività;
- verifica della natura fiscale delle attività di interesse generale esercitate;
- verifica della natura fiscale dell'ETS;
- verifica del rispetto del divieto di distribuzione degli utili ai sensi dell'[articolo 8](#), CTS;
- verifica dei parametri recati dall'[articolo 16](#), CTS in tema di lavoratori;
- verifica del rispetto dei limiti indicati nel decreto previsto dall'[articolo 6](#), CTS (D.M. 107/2021).

Le verifiche qui indicate costituiscono il quadro di riferimento per poter qualificare l'ETS (prevalenza delle attività di interesse generale esercitate), mantenere la qualifica di ETS (divieto di distribuzione degli utili, rispetto dei parametri per lo svolgimento di attività diverse e rispetto dei parametri dei lavoratori) e definirne la natura fiscale sia delle attività di interesse generale sia dell'ente.

In ordine alla verifica fiscale sia delle AIG sia dell'ETS, pur in attesa dell'autorizzazione della Commissione Europea sull'attuale quadro normativo recato dal Titolo X del CTS, le stesse necessitano dell'implementazione di una sorta di contabilità analitica per centri di costo e di ricavo per poter addivenire alle verifiche recate dall'[articolo 79](#), comma 2, 2-bis e 3 nonché dal comma 5, CTS. Da sottolineare che le regole di contabilizzazione recate dall'Oic 35 rispetto a talune poste specifiche degli enti, incideranno significativamente sulla determinazione della fiscalità, pertanto il tema sarà oggetto di approfondimento specifico in uno dei prossimi numeri di Associazioni e sport.

### Obblighi

Obblighi:

1. obbligo di nomina dell'organo di controllo ai sensi dell'[articolo 30](#), CTS;
2. obbligo di nomina dell'organo di revisione legale dei conti ai sensi dell'[articolo 31](#), CTS;
3. obbligo di pubblicazione sul sito *internet* dell'ente dei compensi, emolumenti o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati, ai sensi del comma 2, [articolo 14](#), CTS;
4. obbligo di predisposizione del bilancio sociale ai sensi dell'articolo 14, comma 1, CTS;

5. obbligo di pubblicazione dei contributi pubblici ricevuti ai sensi della L. 124/2017;
  6. obbligo di predisposizione del rendiconto della raccolta pubblica occasionale di fondi e relativa relazione illustrativa;
  7. obbligo predisposizione rendiconto 5xmille, pubblicazione sul sito *internet* e invio al Ministero del lavoro e delle politiche sociali;
  8. obbligo invio dati donatori continuativi o conosciuti dell'ammontare delle erogazioni liberali ricevute.
- Gli obblighi sopra elencati sono strettamente correlati ai volumi delle entrate, ricavi, proventi conseguiti dall'ente o ai volumi dei proventi conseguiti per ciascuna fattispecie (nello specifico punti 5 e 7) come da tabella sotto riportata.

	<b>Adempimento</b>	<b>Volume complessivo entrate, ricavi e proventi dell'ente</b>	<b>Volume complessivo di provento di specifica natura</b>	<b>Totale dello Stato patrimoniale</b>	<b>Altri parametri</b>
1	Organo di controllo*	220.000		110.000	5 unità lavorative
2	Revisione legale dei conti*	2.200.000		1.100.000	12 unità lavorative
3	Pubblicazione compensi	110.000			
4	Bilancio sociale	1.000.000			
5	Pubblicazione contributi pubblici ricevuti		10.000		
6	Raccolta pubblica occasionale di fondi		A prescindere dall'ammontare		
7a	5xmille: rendiconto		A prescindere dall'ammontare		
7b	5xmille: pubblicazione sul sito <i>internet</i>		A prescindere dall'ammontare		
7c	5xmille: invio al Ministero		Importi superiori a 20.000		
8a	Invio dati donatori anno 2022 per erogazioni effettuate nel 2021	1.000.000 euro riferito all'anno 2020			
8b	Invio dati donatori anni successivi al 2022 per erogazioni effettuate a partire dall'anno 2022	220.000 riferiti al bilancio antecedente l'anno di comunicazione 2021			

\*La verifica va condotta se i limiti sono superati per 2 esercizi consecutivi.

Per tenere monitorato il corretto assolvimento degli obblighi sopra indicati e strutturare in modo proficuo la tenuta della contabilità, vediamo, nel concreto, come fare partendo proprio dalla predisposizione del piano dei conti.

Il piano dei conti di un ETS deve essere pensato in ragione della rilevazione delle poste per natura (come è per tutti i piani dei conti) ma con un livello di dettaglio che consenta di cogliere le caratterizzazioni di siffatti enti.

Sul versante dei costi, al fine di adempiere a quanto previsto al comma 2, [articolo 14](#), CTS, dovrà essere dettagliato il costo del personale rispetto alla natura di emolumento/compenso corrisposto a dipendenti piuttosto che collaboratori distinguendo il destinatario tra:

- terzi;
- soci;
- consiglieri;
- dirigenti.

Voce a sé dovrà essere tenuta per accogliere i compensi corrisposti all'organo di revisione/controllo.

Sul versante dei ricavi l'area della raccolta fondi, che nella riclassificazione di bilancio evidenzia solo 3 voci (proventi da raccolte fondi abituali, proventi da raccolte fondi occasionali, altri proventi) necessita di un dettaglio molto più articolato come da esempio sotto riportato:

Erogazioni liberali vincolate da persone fisiche tracciate
Erogazioni liberali vincolate da persone fisiche non tracciate
Erogazioni liberali vincolate da persone giuridiche tracciate
Erogazioni liberali vincolate da persone giuridiche non tracciate
Erogazioni liberali vincolate acquisto beni mobili/immobili da persone fisiche
Erogazioni liberali vincolate acquisto beni mobili/immobili da persone giuridiche
5xmille
Erogazioni liberali non vincolate da persone fisiche tracciate
Erogazioni liberali non vincolate da persone fisiche non tracciate
Erogazioni liberali non vincolate da persone giuridiche tracciate
Erogazioni liberali non vincolate da persone giuridiche non tracciate
Erogazioni liberali condizionate da persone fisiche
Erogazioni liberali condizionate acquisto beni mobili/immobili da persone fisiche
Erogazioni liberali condizionate da persone giuridiche
Erogazioni liberali condizionate acquisto beni mobili/immobili da persone giuridiche
Erogazioni liberali in natura
Eredità e legati
Sconti, abbuoni, premi su acquisto beni attività di raccolta fondi abituale
Erogazioni liberali RPOF 1

Erogazioni liberali RPOF2
Erogazioni liberali RPOF3
Erogazioni liberali RPOF4
Contributo a fondo perduto enti pubblici

La distinzione tra erogazioni liberali tracciate e non tracciate consente di avere un dettaglio dei soggetti (registrati in contropartita come anagrafiche “*clienti*”) per i quali effettuare l’invio telematico dei dati anagrafici, con le relative erogazioni effettuate, entro il 16 marzo. L’obbligo in parola è modulato in ragione dei volumi complessivi di ricavi, proventi ed entrate così articolato:

- a partire dai dati relativi all’anno di imposta 2021, se dal bilancio risultano ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 1 milione di euro;
- a partire dall’anno di imposta successivo, il 2022, se dal bilancio d’esercizio risultano ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 220.000 euro.

La distinzione tra erogazioni liberali non vincolate, vincolate e condizionate, tema di grande attualità, consente di discernere il tipo di erogazione liberale ricevuta e la corretta contabilizzazione della stessa anche alla luce delle indicazioni contenute nel Principio contabile 35 di recentissima pubblicazione. Sul tema vi sarà modo di tornare nei prossimi numeri di “*Associazioni e sport*” per valutare come le indicazioni contenute nel Principio contabile impattano sia in tema di rappresentazione della realtà degli enti, sia sotto un profilo fiscale.

Prescindendo, per il momento, da questo tema, è comunque indispensabile strutturare il piano dei conti in modo che le rilevazioni delle diverse fattispecie di erogazioni possano essere contabilizzate.

Sempre in tema di erogazioni liberali è bene prevedere la separata contabilizzazione delle erogazioni liberali in natura (transazioni non sinallagmatiche), suddivise per tipologia di erogazione (beni, servizi), che sempre alla luce del citato Principio contabile dovranno trovare valorizzazione al *fair value*.

Anche il 5xmille dovrà avere separata indicazione poiché soggetto a obblighi rendicontativi e di pubblicazione come di seguito indicati:

A) ricevimento somme (a bilancio le somme del 5xmille potranno essere contabilizzate in sede di incasso o in sede di avvenuta pubblicazione, sul sito dell’Agenzia delle entrate, degli importi attribuiti e pertanto anteriormente all’avvenuto incasso, in tale caso occorrerà prestare attenzione al possibile disallineamento tra dato di bilancio e dato da rendicontare);

B) redazione del rendiconto:

- di solito 1 anno dalla ricezione delle somme (A+1anno);
- rendiconto + relazione illustrativa;
- accantonamenti per massimo 3 anni ma per progettazione pluriennale;

C) invio al Ministero:

- 30 giorni dall'anno massimo di rendicontazione (B+30 giorni);
- ma solo chi ha ricevuto  $\geq$  20.000 euro;

D) pubblicazione *online* su proprio sito dell'ente:

- entro 30 giorni invio; questo termine vale anche per chi non è obbligato a inviare la rendicontazione (C+30 giorni) o anche (B+60 giorni);

E) comunicazione all'amministrazione dell'avvenuta pubblicazione:

- entro 7 giorni dalla pubblicazione (D+7 giorni).

In tema di raccolta fondi un approfondimento a sé stante meritano le raccolte pubbliche occasionali di fondi.

L'obbligo rendicontativo attiene a ogni raccolta pubblica occasionale di fondi posta in essere, per la quale dovrà essere indicato l'ammontare dei fondi introitati, le spese sostenute per la realizzazione della raccolta fondi e una relazione che illustri le finalità (impiego) per la quale la raccolta è stata attuata. Attenzione, il rendiconto previsto dall'[articolo 87](#), comma 6 del CTS (che riprende la previsione normativa contenuta nell'[articolo 20](#), comma 2, D.P.R. 600/1973), è redatto con una logica di cassa, pertanto occorrerà prestare attenzione alla contabilizzazione da una parte, e alla predisposizione del rendiconto della raccolta fondi dall'altra, per gli eventi posti in essere a cavallo di fine e inizio anno.

L'articolazione del piano dei conti come da esempio riportato è altresì funzionale alla predisposizione della relazione di missione, in particolare per i punti 10 (descrizione dei debiti, quale contropartita eventuale delle erogazioni liberali condizionate), 12 (descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute) e 24 (descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata nella sezione C del rendiconto gestionale).

Infine in relazione ai contributi a fondo perduto ricevuti da enti pubblici, il dato assume rilevanza in relazione agli obblighi comunicativi di cui alla L. 124/2017, "*Legge annuale per il mercato e la concorrenza*" (modificata dal D.L. 34/2019, [articolo 35](#)), la quale prevede un importante obbligo di rendicontazione per gli enti non profit e le imprese: le organizzazioni che nel corso dell'anno solare precedente hanno "*ricevuto somme di natura donativa*" da P.A. complessivamente pari o superiori a 10.000 euro devono pubblicare *online* informazioni relative a dette somme entro il 30 giugno di ogni anno.

L'obbligo in parola si riferisce alla pubblicazione, entro il 30 giugno di ogni anno nei siti *internet* o analoghi portali digitali degli enti, delle informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o

risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente dalle P.A. di cui alla L. 165/2001.

La comunicazione si riferisce non solo alle somme ricevute ma anche ai “vantaggi” ricevuti (un comodato gratuito, ad esempio), la cui valorizzazione dovrà essere fatta al *fair value*<sup>1</sup>. Tali dati, desumibili dalla contabilità, dovranno essere pubblicati sul sito *internet* dell'ente riportando il soggetto “donatore” completo di tutti i dati e le somme attribuite.

Le informazioni desumibili dalla contabilità consentiranno, altresì, di predisporre la relazione di missione, documento che costituisce parte integrante del fascicolo di bilancio degli enti di non minori dimensioni.

Gli obblighi contabili per gli ETS ancor prima di costituire un onere al quale adempiere sono un'occasione per dare una rappresentazione coerente della realtà degli enti e tanto più gli enti saranno in grado di illustrare in modo compiuto la loro unicità, tanto più la trasparenza richiesta dal CTS diverrà un elemento di forza.

### SCHEDA DI SINTESI

La contabilità per gli ETS costituisce la colonna portante per adempiere ai numerosi obblighi di trasparenza loro imposti dal CTS, così come da ulteriori disposizioni di legge.



Il corretto adempimento degli obblighi si fonda sulla predisposizione di un articolato piano dei conti in grado di cogliere le specificità degli enti non profit. Articolazione maggiormente dettagliata per le voci di ricavo provento piuttosto che di quelle di costo o onere.



Articolazione ampia dell'area gestionale della raccolta fondi per la quale sono previsti molteplici e diversificati obblighi comunicativi o rendicontativi.



Il piano dei conti dettagliato consente anche di fornire in modo più agevole le informazioni da ricomprendere nella relazione di missione.



In ordine alle verifiche che è possibile porre in essere con un buon sistema contabile, l'Oic 35 recentemente pubblicato mette in equilibrio ancor più precario la situazione degli enti.

<sup>1</sup> *Fair value*: Principi contabili internazionali - IFRS 13: il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività o che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione di operatori in un mercato alla data di valutazione.

## Associazioni e sport n. 2/2022

**a) Una associazione culturale (promuove la danza) è iscritta a un ente di promozione sportivo ma non è iscritta al Registro Coni (non può esserlo). Gli istruttori vengono pagati con collaborazioni coordinate e continuative e viene applicato l'articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir. È corretto tutto ciò?**

La danza è una delle attività al “confine” tra sport e cultura. Gli enti di promozione sportiva possono svolgere attività sia nello sport dilettantistico sia, ad esempio, nel settore della cultura.

Ciò premesso una associazione che, pur se affiliata a un ente di promozione sportiva non ha il riconoscimento ai fini sportivi legato alla iscrizione al Registro Coni delle società e associazioni sportive (che da quest’anno diventerà “Registro delle attività sportive” e non sarà più tenuto dal Coni quanto dal Dipartimento sport della Presidenza del CdM) in quanto si classifica come “associazione culturale” non può applicare la disciplina di cui all’[articolo 67](#), comma 1, lettera m), Tuir salvo che non trattasi di “cori, bande o filodrammatiche” per le quali il citato articolo prevede una specifica applicazione in favore dei direttori artistici e dei tecnici non professionisti. Nel caso in cui, invece, la associazione si consideri “anche” sportiva e, a tal fine, ha ottenuto l’iscrizione al Registro sopra descritto potrà applicare la disciplina in esame.

Si ricorda che l’applicazione della disciplina dei redditi diversi di cui all’articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir sarà profondamente rivista a seguito della entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021 i cui effetti decorreranno dal 31 dicembre di quest’anno.

**b) Aps sportiva in fase di migrazione automatica non intende diventare ETS, deve comunicare la propria intenzione?**

Una Asd che abbia anche natura di Aps in virtù della iscrizione ai registri regionali di cui alla L. 383/2000, sarà iscritta al Runts direttamente attraverso il passaggio dei dati previsto e disciplinato dall’[articolo 30](#), D.M. 15 settembre 2020 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 261 del 21 ottobre 2020.

Entro 90 giorni decorrenti dal 23 novembre scorso la procedura di trasferimento dovrebbe concludersi. A questo punto gli uffici del Runts hanno 180 giorni per verificare l’effettiva sussistenza dei requisiti previsti dal CTS.

All’interno di detto termine il Registro potrà richiedere, nel nostro caso alla sportiva Aps la richiesta di integrazione della documentazione. L’omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti richiesti comporta la mancata iscrizione dell’ente al Runts e, di conseguenza, la perdita della natura di Aps. Analogamente nel caso in cui dalla verifica dei requisiti emergano motivi ostativi all’iscrizione l’ufficio competente del Runts ne dà comunicazione all’ente assegnandogli rispettivamente 10 giorni per formulare eventuali controdeduzioni o per manifestare la propria intenzione di procedere alla regolarizzazione della situazione e 60 giorni per dare prova dell’avvenuta regolarizzazione. L’omesso riscontro entro 10 giorni o la mancata regolarizzazione entro 60 giorni è causa di mancata iscrizione al Runts.

Nel caso in cui, invece, la verifica dei requisiti si concluda positivamente il Runts disporrà l’iscrizione e comunicherà il provvedimento all’ente interessato.

Formalizzata l’iscrizione è comunque sempre prevista la possibilità, ai sensi dell’[articolo 23](#), D.M. 15 settembre 2020, di richiedere con istanza motivata, la cancellazione dal Runts continuando, in tal caso, a operare solo come Asd.

Va chiarito, però, in tale ipotesi, che dovrà essere devoluto ad altri ETS la quota di patrimonio incrementata quale Aps.

### c) Una Aps Asd può beneficiare della decommercializzazione dei corrispettivi specifici?

La disciplina dei corrispettivi specifici riscossi dagli enti associativi oggi disciplinata dall'[articolo 148](#), Tuir sarà abrogata, una volta che l'Unione Europea autorizzerà l'applicazione del Titolo X del CTS.

La norma base, valevole per tutti gli ETS, prevista dal comma 6, [articolo 79](#), D.Lgs. 117/2017 riporta la previsione dei primi 2 commi dell'articolo 148, Tuir abrogato. Ossia conferma l'irrelevanza reddituale della quota associativa mentre prevede specificatamente la commercialità delle "cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamenti di corrispettivi specifici".

Solo per le Aps potrà trovare applicazione il comma 1, [articolo 85](#), D.Lgs. 117/2017 che espressamente prevede: "1. Non si considerano commerciali le attività svolte dalle Aps in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m), Tuir".

Il comma 3, articolo 85, D.Lgs 117/2017, tuttavia, sempre in analogia con il contenuto dell'attuale articolo 148, Tuir contempla una deroga per cui "si considerano comunque commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) gestione di spacci aziendali e di mense; b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale; e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari".

Vanno comunque evidenziate 2 novità rispetto alla disciplina vigente. Ossia che la decommercializzazione si estende ai familiari conviventi degli associati come estensione ma non prevede più l'applicabilità in favore dei tesserati per l'organizzazione nazionale di riferimento.

Tale asimmetria rileva anche ai fini Iva. Pertanto, per le Aps determinati corrispettivi specifici potranno essere non commerciali ai fini dei redditi ma soggetti, ove non si possa applicare il regime forfettario di cui all'[articolo 86](#), D.Lgs. 117/2017 a Iva.

### d) Le sponsorizzazioni sono attività ex articoli 5 o 6, CTS?

È noto che una associazione potrà iscriversi al Runts, diventando così ETS ove svolga in via esclusiva o principale una delle 26 attività di interesse generale espressamente dettagliate dall'[articolo 5](#), D.Lgs. 117/2017. Il successivo [articolo 6](#), D.Lgs. 117/2017 prevede che attività diverse da quelle indicate dalla norma precedentemente citata potranno essere svolte esclusivamente a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie o strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri stabiliti con decreto del Ministero del lavoro.

Detto decreto (D.M. 107/2021), in particolare, prevede che i proventi si considerino secondari e strumentali rispetto alle attività di interesse generale qualora, in ciascun esercizio, ricorra (almeno) una delle seguenti condizioni:

- i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente;
- i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente.

Non vi è dubbio che i proventi da sponsorizzazione, allo stato attuale dell'arte, (ossia in assenza di interpretazioni ministeriali o giurisprudenziali di diverso avviso) dovranno considerarsi proventi da attività diverse e, come tali, rientrare nelle percentuali sopra ricordate

## Associazioni e sport n. 2/2022

# Adempimenti in pratica: come si compilano le Certificazioni Uniche

di Marta Saccaro – dottore commercialista e revisore legale - pubblicista

### Premessa

Con il [provvedimento del 14 gennaio 2022](#) l'Agenzia delle entrate ha approvato il modello di Certificazione Unica ("CU 2022") da trasmettere in via telematica alla stessa Agenzia delle entrate ("CU ordinaria") e da consegnare agli interessati ("CU sintetica") entro il 16 marzo 2022 per attestare determinati elementi tra cui:

- l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti nel corso del 2021 e assoggettati a tassazione;
- l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi;
- le relative ritenute di acconto operate e le detrazioni effettuate.

Come gli anni passati è consentito un termine più lungo per l'invio delle certificazioni che contengono esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili dalle persone fisiche con la dichiarazione precompilata. Si tratta quindi ad esempio dei compensi corrisposti a titolari di reddito di lavoro autonomo o di compensi corrisposti agli sportivi dilettanti sotto la franchigia fiscale. In questo caso, è possibile trasmettere la certificazione entro il termine stabilito per l'invio del modello dichiarativo 770/2022 (31 ottobre 2022).

Come detto, oltre che consegnata fisicamente al soggetto che ha percepito le somme, la certificazione deve essere trasmessa in via telematica all'Agenzia delle entrate. Questo adempimento può essere effettuato:

- direttamente;
- attraverso un intermediario abilitato.

I soggetti che inviano la dichiarazione direttamente devono utilizzare i servizi Entratel o Fiscon line in base ai requisiti posseduti nel momento in cui è stata conseguita l'abilitazione all'invio telematico all'Agenzia delle entrate. Per la trasmissione è possibile utilizzare il *software* reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle entrate all'interno del proprio sito *internet*.

## Come compilare il modello

Per l'invio all'Agenzia delle entrate è necessario compilare il frontespizio, nel quale dovranno essere indicati i dati relativi al tipo di comunicazione, quelli del sostituto e del rappresentante firmatario della comunicazione, la firma della comunicazione e l'impegno alla presentazione telematica.

<b>TIPO DI COMUNICAZIONE</b>	Annullamento <input type="checkbox"/>	Sostituzione <input type="checkbox"/>	Eventi eccezionali <input type="checkbox"/>
<b>DATI RELATIVI AL SOSTITUTO</b>	Codice fiscale 12345678901		
	Cognome o Denominazione ASSOCIAZIONE MILLECOLORI		Nome
	Telefono o fax prefisso numero		Indirizzo di posta elettronica
<b>DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA COMUNICAZIONE</b>	Codice fiscale RSSMRI62H24H199I	Codice carica 1	Codice fiscale società o ente dichiarante
Casi particolari <input type="checkbox"/>	Cognome ROSSI	Nome MARIO	
<b>FIRMA DELLA COMUNICAZIONE</b>	Numero certificazioni 4	Quadro CT	FIRMA
<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b>	Codice fiscale dell'incaricato VRDGN63M28H199C		
Riservato all'incaricato	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione		2
	Data dell'impegno	giorno mese anno 01   03   2022	FIRMA DELL'INCARICATO

## Compilazione della certificazione

Al frontespizio vanno allegati i dati relativi alle singole certificazioni da trasmettere, tenendo conto delle particolarità delle certificazioni relative ai dipendenti e assimilati, che contengono anche una sezione dedicata all'assistenza fiscale, e di quelle relative ai titolari di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi.

La certificazione è composta da una prima pagina, comune a tutte le tipologie, dove vanno indicati i dati del soggetto che ha corrisposto le somme e i dati del percettore.

**UNICA2022** CERTIFICAZIONE DI LUI ALL'ART. 4, COMMI 6ter e 6-quater, DEL D.P.R. 22 LUGLIO 1998, n. 322, RELATIVA ALL'ANNO 2021

<b>DATI ANAGRAFICI</b>	Codice fiscale 12345678901	Cognome o Denominazione ASSOCIAZIONE MILLECOLORI	Nome
<b>DATI RELATIVI AL LAVORO AUTONOMO, INRETI PENSIONISTICI O ALTRO ISTITUTO D'INFORMA.</b>	Comune RAVENNA RA 48124 VIA CLASSENSE 24		
	Telefono, fax di giorno numero	Indirizzo di posta elettronica	Codice civile 949990
	Codice fiscale quartieramento		
<b>DATI RELATIVI AL DIPENDENTE, PENSIONATO O ALTRO PERCEPTORE DELLE SOMME</b>	Codice fiscale NRILGU71P21H1990	Cognome o Denominazione NERI	Nome LUIGI
	Sex M	Data di nascita 21   09   1971	Comune lo Stato estero di nascita RAVENNA RA
	Pensione di merito (legge)		
	Categorie particolari		
	Base contrattuale		
	Casi di esclusione dalle prestazioni		
	Stato estero		
	DONAZIONE FISCALE ART. 171/2001		
	DONAZIONE FISCALE ART. 171/2002		
<b>DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE</b>	Codice fiscale		
<b>RISERVATO AL PERCEPTORE ESTER</b>	Codice di identificazione fiscale estero	Località di residenza estero	
	Via e numero civico	Via residenza (se differente)	Codice Stato estero
	DATA giorno mese anno 28   02   2022		
	FIRMA DEL SOSTITUTO DI IMPOSTA		

Nell'ultima riga deve essere indicata la data di sottoscrizione e la firma del legale rappresentante dell'ente che compila la comunicazione.

Nel caso in cui la certificazione attesti soltanto redditi di lavoro dipendente equiparati e assimilati, ovvero soltanto redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, o soltanto compensi erogati a seguito di locazioni brevi, deve essere rilasciata esclusivamente la parte della Certificazione Unica relativa alle tipologie reddituali indicate.

### Alcuni esempi

In relazione alle certificazioni da consegnare ai lavoratori autonomi con partita Iva facciamo il caso di una fattispecie ordinaria in cui il professionista ha emesso una fattura di 540 euro di imponibile. La CU deve essere compilata in euro, esponendo i decimali arrotondati alla seconda cifra. La certificazione va compilata indicando il codice "A", che rappresenta le "prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale", l'importo del compenso corrisposto al netto dell'Iva, pari a 540 sia nel punto 4 sia nel punto 8 relativo a casella riservata all'imponibile e la ritenuta a titolo di acconto operata, pari a 108 euro, nel punto 9.

CERTIFICAZIONE LAVORO AUTONOMO, PROVVIGIONI E REDDITI DIVERSI			
DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE			
TIPOLOGIA REDDITUALE			
Codice <b>A</b>			
DATI FISCALI			
1	Anno	2	Avvicinazione
3	4	5	6
		540,00	
7	8	9	10
	540,00	108,00	
11	12	13	14
15	16	17	18
19	20	21	22
DATI PREVIDENZIALI			
23	24	25	26
27	28	29	30
31	32	33	34
35	36	37	38
39	40	41	42

In relazione alle somme corrisposte ai professionisti, si ricorda che il contributo integrativo (ad esempio 2 o 4%) destinato alle Casse professionali non fa parte del compenso e, quindi, non deve essere indicato (a differenza dell'importo dovuto a titolo di rivalsa Inps che invece costituisce parte del compenso). Tuttavia, nella fattura possono essere indicate altre somme che non sono state assoggettate a ritenuta (ad esempio, l'addebito del bollo sulla fattura). Queste devono essere evidenziate nella stessa CU con la quale viene segnalato il compenso, utilizzando un modulo a parte nel quale gli importi che non sono

stati assoggettati a ritenuta vanno evidenziati indicando nel punto 6 il codice “22” da utilizzare in caso di redditi esenti o di somme che non costituiscono reddito.

Nel caso in cui, invece, il soggetto titolare di partita Iva applichi il regime forfettario di cui all' [articolo 1](#), L. 190/2014 la certificazione deve comunque essere presentata, anche se non è stata effettuata la ritenuta. A differenza di quanto avviene per le certificazioni relative ai professionisti in regime ordinario, per i quali è necessario riepilogare le ritenute versate nella dichiarazione del sostituto d'imposta, modello 770, nell'ipotesi di compensi corrisposti a soggetti in regime forfettario, l'obbligo dichiarativo per il sostituto d'imposta si esaurisce con il solo invio della CU. In tutti i casi, tuttavia, la mancata comunicazione è sanzionata dall'Agenzia delle entrate con l'applicazione della sanzione pari a 100 euro, per la quale è però possibile il ravvedimento operoso.

A differenza dell'esempio fatto in relazione ai professionisti in regime ordinario, per quanto riguarda la CU da rilasciare ai soggetti forfettari non vedrà la compilazione dei punti 8 e 9. Dovrà invece essere compilato il punto 7, riservato alle somme non soggette a ritenuta e indicato nel punto 6 il relativo codice che quest'anno è il “24”.

**CERTIFICAZIONE LAVORO AUTONOMO, PROVVIGIONI E REDDITI DIVERSI**

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE		Causale					
TIPOLOGIA REDDITUALE		A					
DATI FISCALI							
Anno		Anticipazione		Ammontare lordo corrisposto		Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale	
		<input type="checkbox"/>		2.920,00			
Codice		Altre somme non soggette a ritenuta		Imponibile		Ritenute a titolo d'acconto	
24		2.920,00					
Ritenute a titolo d'imposta		Addizionale regionale a titolo d'imposta		Ritenute sospese		Addizionale regionale a titolo d'acconto	
Addizionale comunale a titolo d'imposta		Addizionale regionale sospesa		Addizionale comunale sospesa		Addizionale comunale a titolo d'acconto	
Ritenute operate anni precedenti		Spese rimborsate		Imponibile anni precedenti		Ritenute rimborsate	
Somme restituite al netto della ritenuta subito							
22							
DATI PREVIDENZIALI							

Passando invece ad analizzare la CU da rilasciare ai soggetti che hanno svolto un'attività di lavoro autonomo occasionale è necessario osservare, in primo luogo, che il codice identificativo da indicare nel punto 1 è “M” riservato, appunto, alle prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente. Per il resto, la compilazione della certificazione è analoga a quanto previsto per i professionisti, con l'indicazione quindi delle somme corrisposte e delle ritenute operate.

**CERTIFICAZIONE LAVORO AUTONOMO, PROVVIGIONI E REDDITI DIVERSI**

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE TIPOLOGIA REDDITUALE		Cassa M	
DATI FISCALI			
2	Anno	3	Anticipazione
4	Ammontare lordo corrisposto	5	Somma non soggetta a ritenute per regime convenzionale
6	Altre somme non soggette a ritenute	7	Imponibile
8	Ritenute a titolo d'imposta	9	Ritenute a titolo d'accanto
10	Ritenute a titolo d'imposta	11	Ritenute scopese
12	Addizionale regionale a titolo d'imposta	13	Addizionale regionale a titolo d'accanto
14	Addizionale comunale a titolo d'imposta	15	Addizionale comunale a titolo d'accanto
16	Imposte anni precedenti	17	Spese rimborsate
18	Ritenute operate anni precedenti	19	Ritenute rimborsate
20	Spese rimborsate	21	Ritenute rimborsate
22	Spese rimborsate	23	Ritenute rimborsate
Spese rimborsate al netto della ritenuta sulla plusvalenza			
DATI PREVIDENZIALI			
29	Codice fiscale Ente previdenziale	30	Denominazione Ente previdenziale
31	Codice azienda	32	Categoria
33	Contributi previdenziali a carico del soggetto erogante	34	Contributi previdenziali a carico del percipiente
35	Altri contributi	36	Contributi dovuti
37	Importo altri contributi	38	Contributi dovuti
39	Contributi versati	40	Contributi versati

Nel caso in cui, tuttavia, il collaboratore occasionale abbia ricevuto nell'anno compensi eccedenti il limite di 5.000 euro – e sia stato assoggettato alla relativa ritenuta previdenziale per l'eccedenza – dovrà essere compilata anche la sezione riservata ai dati previdenziali indicando il codice fiscale e la denominazione dell'ente previdenziale (punti 29 e 30), il codice dell'azienda identificativo ai fini previdenziali (punto 32), i contributi previdenziali che sono rimasti a carico del soggetto erogante e quelli che sono invece stati trattenuti al percipiente (punti 34 e 35). Nei punti 38 e 39 devono essere infine indicati i contributi dovuti e quelli versati (somma dei contributi dovuti dal committente e dal percipiente).

**CERTIFICAZIONE LAVORO AUTONOMO, PROVVIGIONI E REDDITI DIVERSI**

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE TIPOLOGIA REDDITUALE		Cassa M	
DATI FISCALI			
2	Anno	3	Anticipazione
4	Ammontare lordo corrisposto	5	Somma non soggetta a ritenute per regime convenzionale
6	Altre somme non soggette a ritenute	7	Imponibile
8	Ritenute a titolo d'imposta	9	Ritenute a titolo d'accanto
10	Ritenute a titolo d'imposta	11	Ritenute scopese
12	Addizionale regionale a titolo d'imposta	13	Addizionale regionale a titolo d'accanto
14	Addizionale comunale a titolo d'imposta	15	Addizionale comunale a titolo d'accanto
16	Imposte anni precedenti	17	Spese rimborsate
18	Ritenute operate anni precedenti	19	Ritenute rimborsate
20	Spese rimborsate	21	Ritenute rimborsate
22	Spese rimborsate	23	Ritenute rimborsate
Spese rimborsate al netto della ritenuta sulla plusvalenza			
DATI PREVIDENZIALI			
29	Codice fiscale Ente previdenziale	30	Denominazione Ente previdenziale
31	Codice azienda	32	Categoria
33	Contributi previdenziali a carico del soggetto erogante	34	Contributi previdenziali a carico del percipiente
35	Altri contributi	36	Contributi dovuti
37	Importo altri contributi	38	Contributi dovuti
39	Contributi versati	40	Contributi versati

La rassegna delle casistiche relative alla compilazione della CU si conclude con l'indicazione dei compensi corrisposti agli sportivi dilettanti (e alle analoghe fattispecie contemplate dall' [articolo 67](#),

comma 1, lettera m), Tuir. Si tratta delle tipologie che comportano l'obbligo di indicare, nel punto 1 della certificazione, il codice "N" e, cioè le indennità di trasferta, rimborsi forfetario di spese, premi e compensi erogati:

- nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche;
- in relazione a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche e di cori, bande e filodrammatiche da parte del direttore e dei collaboratori tecnici.

In relazione a questa fattispecie non devono essere indicati i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

La certificazione deve quindi contenere l'indicazione, nel punto 4, dell'ammontare complessivo corrisposto e nel punto 7 delle somme fino a 10.000 euro che non sono state assoggettate a ritenuta in quanto al di sotto della franchigia di esenzione prevista dalle disposizioni normative. In questo caso deve essere evidenziato nel punto 6 il codice 22. Spazio poi all'indicazione delle ritenute effettuate sulle somme eccedenti il limite di esenzione. Le ritenute effettuate a titolo di Irpef addizionale regionale e addizionale comunale devono essere indicate, rispettivamente, ai punti 10, 13 e 16. Tutte le trattenute, in questo caso, sono effettuate a titolo di imposta. Si ricorda infatti che solo i compensi eccedenti il limite di 10.000 euro e fino a ulteriori 20.658,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo di imposta. Le somme corrisposte eccedenti il limite complessivo di 30.658,28 euro sono invece assoggettate a ritenuta a titolo di acconto che dovrà essere segnalata nei punti 9 (Irpef), 12 (addizionale regionale) e 15 (addizionale comunale).

CERTIFICAZIONE LAVORO AUTONOMO, PROVVIGIONI E REDDITI DIVERSI			
DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE		Causale	
TIPOLOGIA REDDITUALE		N	
DATI FISCALI			
2	Anno	4	Ammontare lordo corrisposto
			19.900,00
3	Anticipazione	5	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale
6	Codice	7	Altre somme non soggette a ritenuta
	22		10.000,00
8		10	Ritenute a titolo d'imposta
			2.277,00
9		11	Ritenute sospese
12		13	Addizionale regionale a titolo d'imposta
			121,76
14		14	Addizionale regionale sospesa
16		15	Addizionale comunale a titolo d'imposta
			60,88
17		16	Addizionale comunale sospesa
18		17	Imponibile anni precedenti
19		18	Ritenute operate anni precedenti
20		19	Spese rimborsate
21		20	Ritenute rimborsate
22		21	Somme restituite al netto della ritenuta subito
DATI PREVIDENZIALI			

Associazioni e sport n. 2/2022

# L'Osservatorio giurisprudenziale di febbraio 2022

di Marilisa Rogolino – avvocato

## Quale il dato rilevante per la sussistenza dell'obbligo di comunicazione al Centro per l'impiego e all'Inail in riferimento a un collaboratore di Asd?

[Corte di Cassazione – sezione lavoro – ordinanza n. 33043/2021](#)

### La soluzione

Ai fini della sussistenza dell'obbligo di comunicazione nei confronti del Centro per l'impiego e dell'Inail rileva la qualificazione delle prestazioni lavorative come rese in regime di subordinazione.

### Il caso

Il presidente di una Asd, in proprio e nella sua qualità di legale rappresentante dell'ente, proponeva opposizione avverso l'ordinanza ingiunzione del Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali - Direzione provinciale, che sanzionava l'omessa comunicazione al Centro per l'impiego del licenziamento di un dipendente e la relativa omessa comunicazione all'Inail. Il Tribunale rigettava l'opposizione e la Corte d'Appello confermava la decisione. Il Collegio d'Appello osservava che la Direzione provinciale aveva rilevato che le erogazioni corrisposte erano da qualificare come retribuzioni e conseguentemente negato importanza applicativa alle disposizioni Tuir relative alle imposte sui redditi e ai criteri di determinazione e di calcolo del reddito imponibile prive di relazione con la questione in esame da dirimere sulla base dell'accertamento dell'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato.

Non era implicante a tal fine la dichiarazione di imputazione del pagamento a titolo di rimborsi, e non retribuzione, effettuata dal lavoratore in quanto la contestazione fondava sulla difformità fra lo schema negoziale utilizzato dalle parti e il rapporto sostanziale concretamente ed effettivamente svolto. Parte opponente non aveva soddisfatto l'onere della prova sulla congruenza dello schema negoziale all'accordo dal quale discende il regolamento giuridico dei rapporti anche se non perseguito dalle parti. Peraltro, erano apprezzabili dichiarazioni confessorie dell'opponente a corredo dei documenti convergenti verso l'operata qualificazione contrattuale.

Il legale rappresentante della Asd, nella qualità e anche in proprio, ricorreva per la cassazione della sentenza che censurava per violazione di legge e falsa applicazione di norme di diritto.

Parte ricorrente lamentava che il giudice di merito aveva valorizzato profili non indicativi della natura della prestazione quali le modalità di svolgimento della prestazione con riguardo alla sua idoneità a essere economicamente utile e funzionale alla organizzazione. Inoltre, osservava che non era elemento dimostrativo l'esercizio della facoltà di coordinamento che connota i rapporti di lavoro autonomo inquadrabili nell'ambito della parasubordinazione. Lamentava che la Corte territoriale non aveva scandagliato la ricorrenza della subordinazione tenuto conto degli indici di riferimento sulla base della disciplina generale in materia di lavoro subordinato, che l'impianto sportivo era gestito da altra associazione sportiva rispetto alla cui organizzazione doveva essere valutato l'inserimento del lavoratore. In sostanza questi partecipava alla funzionalità di altro ente rispetto a quello opponente e ricorrente in Cassazione.

Parte ricorrente deduceva di avere chiesto prova per testi per acclarare l'autonomia di svolgimento delle prestazioni a fronte delle quali erano corrisposti rimborsi forfettari. Si doleva inoltre per non avere il giudice del merito utilizzato i suoi poteri per integrare le carenze e la genericità delle deduzioni. E ancora che era stata trascurata la c.d. autoqualificazione e la volontà negoziale delle parti come espressa nel contratto e non contrastata univocamente dalle concrete modalità di svolgimento del rapporto fondando la decisione sulla continuità del rapporto, osservanza di orario e predeterminazione programmatica. Infine, che gli indici indagati erano in rapporto alla gestione di diversa associazione che gestiva l'impianto sportivo e che vi era prova documentale che la prestazione era svolta in regime di tesseramento in favore di una organizzazione no profit e a titolo non oneroso. I motivi erano trattati congiuntamente.

La Corte premetteva che:

*“ai fini della sussistenza degli obblighi di comunicazione nei confronti del Centro per l'impiego e dell'Inail, sui quali verte la controversia, non rileva la speciale disciplina tributaria relativa alle Asd (e la ricorrenza o meno dei presupposti di fatto) né viene in questione il regime della contribuzione previdenziale ma occorre unicamente accertare se l'attività di lavoro pacificamente resa in favore della associazione sportiva fosse qualificabile o meno come lavoro subordinato”.*

Ai fini dell'accertamento della subordinazione i c.d. criteri sussidiari quali esemplificativamente, la collaborazione, la continuità della prestazione lavorativa, l'osservanza dell'orario, l'inserimento nell'organizzazione, l'assenza di rischio e la forma della retribuzione, costituiscono solo indizi da valutare globalmente non potendo avere valore risolutivo ogni qual volta la particolarità delle mansioni

incida sullo svolgimento del rapporto così da non rendere piana la valutazione sulla sua natura .

Il requisito della c.d. eterodirezione si sostanzia, in un assoggettamento al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore e, dalla parte datoriale, nel potere di intervento “*sovraordinato*” sulla modalità esplicativa della prestazione. Si tratta di un elemento sempre presente nel rapporto di lavoro dipendente e che può assumere più o meno intensità ed essere, in corrispondenza, più o meno evidente a seconda del contenuto delle prestazioni e della loro peculiarità esecutiva.

La tipologia di attività incide sulla intensità del potere datoriale di interferenza senza però escluderne l'avveramento quando siano manifesti altri elementi quali “*l'orario predeterminato, retribuzione fissa mensile, quotidianità della prestazione, obbligo di comunicazione degli impedimenti di lavoro*”.

La norma, tratta dall'[articolo 2094](#), cod. civ., nel definire il lavoro subordinato pone rilievo “*all'obbligo di collaborare nell'impresa prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore*”.

La collaborazione nell'impresa, connotato del lavoro dipendente, come coordinamento funzionale della prestazione alle finalità dell'impresa realizza l'inserimento nell'assetto organizzativo e per le finalità di impresa “*alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore*”. Si tratta di dipendenza tecnica, organizzativa, organica, economica e personale, di messa a disposizione delle energie psico-fisiche per l'assoggettamento ai criteri direttivi datoriali, di loro conferimento al fine dello svolgimento della prestazione orientata dal datore per il raggiungimento di finalità terza, dell'impresa o dell'attività del datore in caso di “*lavoro subordinato con datori di lavoro non imprenditori (articolo 2239, cod. civ.)*”.

L'eterodirezione non è elemento qualificante, in senso assoluto, la subordinazione; si è osservato che non è presente in attività esecutive, elementari e ripetitive senza che sia esclusa la subordinazione ricorrendone gli indici; il collaboratore autonomo può essere destinatario di direttive e di ordini nelle varie fasi di svolgimento della prestazione; il dirigente può avere un alto grado di iniziativa e libertà nelle scelte inerenti l'attività e la sua modalità. Il requisito non è di per sé appagante l'opzione qualificatoria nel senso della subordinazione. Quando non sia agevole la qualificazione del rapporto di lavoro “*per la peculiarità delle mansioni che incidano sull'atteggiarsi del rapporto*”, in cui l'eterodirezione si manifesti in modo attenuato, per dimostrare l'esistenza della subordinazione nel senso di assoggettamento all'eterodirezione, vengono utilizzati i criteri c.d. sussidiari che non hanno valore decisivo ma possono essere valutati nel loro insieme globalmente e riconosciuti nella collaborazione, osservanza di orario, continuità della prestazione, inserzione della prestazione nell'organizzazione aziendale, coordinamento con l'attività di impresa, assenza di rischio e forma di retribuzione; comunicazione degli impedimenti di lavoro. Dipendenza ed eterodirezione, secondo la formulazione

codicistica, sono concetti distinti che attengono a condizioni del lavoratore dipendente in quanto inserito funzionalmente nell'impresa che utilizza le sue prestazioni per gli obiettivi della stessa, assoggettamento anche personale coinvolgente tutta la persona del lavoratore, i suoi tempi di lavoro scanditi dagli orari predeterminati, la continuità per soddisfare un interesse nel tempo dell'impresa, l'informazione di impedimento e quindi la soggezione al potere disciplinare. È collante delle espressioni in cui si scompone l'esercizio del potere datoriale, l'adeguamento delle prestazioni all'economia di impresa, la modulazione di tempi, la variazione di modalità e tecniche di attuazione compatibili con l'organizzazione aziendale per la soddisfazione degli obiettivi di impresa.

Nel caso in oggetto il requisito della eterodirezione era stato desunto dagli indicatori residuali o sussidiari privi di autonoma assorbente ma idonei a rafforzare gli indici essenziali.

Il ricorso era dichiarato inammissibile; le doglianze mosse conducevano a una inammissibile rivalutazione del merito, la critica della sentenza era generica in assenza dell'indicazione analitica delle statuizioni viziate da violazione di norme, la sentenza impugnata aveva deciso in maniera conforme alla giurisprudenza di legittimità.

Morale giuridica; in relazione ai dipendenti vi è obbligo di comunicazione al Centro per l'impiego.

L'accertamento della subordinazione si avvale della verifica degli elementi essenziali come configurati dalla disposizione codicistica corroborati dagli indici sussidiari o residuali come enucleati da giurisprudenza consolidata.

### **È assoggettato a Iva il contributo erogato dall'ente locale a favore di una Asd in forza di convenzione per l'affidamento in gestione di un impianto sportivo?**

[Corte di Cassazione – sezione IV – ordinanza n. 40622/2021](#)

#### **La soluzione**

Il contributo erogato da un ente locale a favore di un'Asd concessionaria della gestione di un impianto sportivo qualora l'importo erogato e le prestazioni rese dalla concessionaria non siano in rapporto di scambio non è assoggettato a Iva, così concludendo sulla base della ricostruzione della intenzione comune delle parti e del senso complessivo delle clausole contrattuali.

#### **Il caso**

Un'Asd impugnava con successo un avviso di accertamento Iva emesso per la contestata mancata fatturazione di un contributo erogato da ente pubblico. Nel caso, l'associazione era beneficiaria del predetto contributo in forza di convenzione stipulata con l'ente per l'affidamento della gestione dello

stadio comunale. La CTR, adita sull'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, riformava la decisione di primo grado ravvisando un rapporto di corresponsività e di interdipendenza tra la *datio* del contributo e la prestazione dei servizi resi dalla associazione contribuente.

Avverso la sentenza l'associazione ricorreva in cassazione deducendo violazione e falsa applicazione delle norme sull'interpretazione del contratto e sulla libertà negoziale nonché la violazione delle norme di istituzione e disciplina dell'Iva per avere il giudice di appello ritenuto l'esistenza di un rapporto di scambio fra il contributo erogato e i servizi resi dalla associazione sulla base di una convenzione stipulata con l'ente pubblico.

La Corte premetteva che l'accertamento della volontà delle parti in relazione al contenuto di un negozio giuridico è una indagine di fatto riservata al giudice di merito. L'interpretazione del contratto è sindacabile in sede di legittimità per far valere la violazione dei canoni ermeneutici e per riscontrare l'esistenza di errori di diritto o vizi di ragionamento; a tal fine il ricorrente deve specificare i canoni violati e precisare in quale punto e in quale modo il giudice si sia discostato da quei canoni o se lo stesso li abbia applicati sulla base di argomentazioni illogiche o insufficienti così pervenendo a una motivazione illogica o incongrua tale da non consentire il controllo sul procedimento seguito per pervenire alla decisione. La mera critica della interpretazione accolta nella sentenza impugnata e la contrapposizione con l'interpretazione del ricorrente costituisce una censura inammissibile in sede di legittimità.

Parte ricorrente, rilevava la Corte, censurava la sentenza per la violazione delle norme che mirano ad accertare e ricostruire la volontà espressa dai contraenti, secondo il criterio ermeneutico della comune volontà dei contraenti espresso dall'[articolo 1362](#), cod. civ. e della connessione delle singole clausole prescritto dall'[articolo 1363](#), cod. civ.. Richiamava il testo delle clausole contrattuali "*significative*" in ordine alla funzionalità del contratto, l'oggetto del contratto quale concessione della gestione dell'impianto; diritti e obblighi delle parti. L'ente concedente facultizzato all'uso gratuito dell'impianto, sollevato dagli obblighi di custodia, manutenzione, conservazione, controllo, vigilanza e operatività dell'impianto e esonerato da ogni obbligo e onere relativo alla sicurezza, salubrità, efficienza dell'impianto e delle attrezzature e dall'osservanza di prescrizioni e divieti disposti dalla legge o, di volta in volta stabiliti per lo svolgimento di spettacoli e per l'agibilità dell'impianto; era escluso il versamento di canone concessorio e prevista l'erogazione di un contributo annuo, a favore del concessionario a sostegno dell'attività di gestione. L'associazione acquisiva la gestione dell'impianto con destinazione d'uso; si obbligava ad assicurare l'uso prioritario ad altra associazione indicata in convenzione, l'uso di parte dell'impianto e di locali ad altra associazione sportiva nei limiti prestabiliti

annualmente e secondo condizioni e tariffe concordate e approvate dal concedente, a provvedere a propria cura e spese alla manutenzione ed efficienza dell'impianto, a mantenerlo idoneo e renderlo operativo, con propri mezzi e risorse, in conformità all'uso; incamerava il contributo annuo per far fronte agli oneri di gestione, nulla a titolo di canone.

Il Collegio scrutinava il tenore letterale e logico delle pattuizioni richiamate da parte ricorrente.

Richiamava la Legge regionale in base alla quale era stata stipulata la convenzione.

Va premesso che l'impianto sportivo oggetto di concessione appartiene al patrimonio indisponibile comunale. È centrale la gestione dell'impianto sportivo che viene affidata al privato in quanto non effettuata direttamente dagli enti; l'affidamento è strumentale alla gestione che si caratterizza come servizio pubblico.

La causa del contratto ovvero la ragione della sua esistenza, la sua giustificazione giuridica, lo scopo pratico non è nello scambio di cosa o servizi contro prezzo.

L'ente affida in gestione l'impianto per lo svolgimento di un servizio pubblico locale; la promozione dello sport quale strumento di aggregazione, di socializzazione, di miglioramento della qualità della vita, di tutela della salute, finalità perseguite con l'utilizzo di un bene strumentale allo svolgimento dei servizi finalizzati; l'affidamento dell'impianto sportivo è strumentale alla gestione "non diretta" del servizio pubblico.

La funzione economico sociale del contratto non è nello scambio tra prestazione dei servizi affidati e contributo, quali prestazioni proporzionali e bilanciate sia nella fase genetica del rapporto sia in quella esecutiva, a pena nel primo caso della nullità e nel secondo della sua risolubilità ma la realizzazione di un interesse pubblico; questo l'effetto essenziale che il negozio realizza e quindi è la sua funzione economico sociale. Altra cosa rispetto a vicende e rapporti in cui lo scambio fra prestazioni secondo il meccanismo del *do ut des* dà causa al contratto. La convenzione stipulata tra le parti definisce l'erogazione "contributo annuo di 25.000 euro a sostegno dell'attività di gestione"; non si può prescindere dall'elemento letterale quale strumento fondamentale nella ricostruzione della comune intenzione delle parti da utilizzare in relazione alla totalità delle clausole. Le clausole vanno interpretate le une per mezzo delle altre; anche il testo letterale univoco deve essere verificato con l'interpretazione unitaria per stabilire un rapporto di coerenza rispetto al dato significativo. L'espressione contributo annuo per il sostegno e la quantificazione operata in rapporto agli impegni assunti dal concessionario di presa in carico, strutturazione, mantenimento dell'impianto, adempimento di prescrizioni e obblighi di legge, l'impegno di riservare l'uso dell'impianto per situazioni specifiche da parte di enti terzi e il controllo dell'ente circa il relativo adempimento denotano la funzione economica del contributo di

costituire “una dotazione patrimoniale a fondo perduto per sopperire ai costi connessi all’organizzazione e alla fornitura dei servizi prestati all’utenza mediante la concessione in uso dell’impianto sportivo, rispetto ai quali esso non costituisce una forma di corrispettivo o di controprestazione”. Il contributo erogato pertanto non è soggetto a Iva difettando il nesso di reciprocità fra le prestazioni.

*“Si può affermare l’esistenza di un rapporto di tipo sinallagmatico, con conseguente rilevanza dell’operazione per cui spetta l’elargizione di denaro, se sussiste un rapporto di scambio per cui alla P.A. deriva un vantaggio diretto ed esclusivo dal comportamento richiesto al privato, ovvero quando la convenzione che regola i rapporti tra le parti preveda clausole risolutive o penalità per inadempienze del beneficiario di somme. Anche l’assenza di tali clausole, tuttavia, non necessariamente comporta che si sia in presenza di una erogazione non corrispettiva, atteso che l’attività finanziata può comunque concretizzare un’obbligazione il cui inadempimento darebbe luogo a una responsabilità contrattuale. Pertanto, in via meramente residuale, si dovrà concludere che l’erogazione di cui trattasi necessariamente si inquadra in un rapporto contrattuale e, pertanto costituisce un corrispettivo, con il conseguente trattamento tributario di assoggettamento all’Iva”.*

I criteri imposti dall’Amministrazione finanziaria, la carenza di clausole risolutive o di clausole penali e l’irrelevanza della modalità di utilizzo del contributo sono indicativi di erogazione non corrispettiva e quindi non assoggettabile a Iva.

Il ricorso era accolto e la sentenza cassata con rinvio alla CTR in diversa composizione anche per le spese del giudizio di legittimità.

In pratica; la lettera del contratto deve essere chiara, univoca, coerente nella sua unitarietà in modo che sia immediatamente espressiva della volontà delle parti.

## Associazioni e sport n. 2/2022

# I rapporti di collaborazione tra Enti del Terzo settore ed enti pubblici

di Biagio Giancola – avvocato

Letizia Dinicolantonio – avvocato

Gli articoli [55](#) e ss., D.Lgs. 117/2017 (d'ora in poi CTS), introducono una forma di cittadinanza attiva, nel settore del *welfare* ovvero nelle attività di interesse generale ex [articolo 5](#), CTS.

Il principio di sussidiarietà orizzontale si affianca alla disciplina concorrenziale del Codice degli appalti. La collaborazione costituisce una cooperazione stabilizzata che, entro alcuni limiti, esclude il confronto concorrenziale puro, tipico del Codice degli appalti, cui si affianca.

Assurge a modalità alternativa, idonea a soddisfare i bisogni sociali della collettività, laddove mal si conciliano con le dinamiche dell'offerta più vantaggiosa.

La Corte Costituzionale ([sentenza n. 131/2021](#)), ha determinato il superamento della centralità delle regole del libero mercato secondo la normativa europea, sostenuto dal Consiglio di Stato e dall'Anac, e valorizzato la cooperazione in ambito sociale mediante l'amministrazione condivisa, per il bene comune.

Nel sociale, il diritto dell'Unione Europea, conserva in capo agli Stati membri la possibilità di contemplare un modello che si ispiri non alla concorrenza bensì alla sussidiarietà, quando le organizzazioni non lucrative contribuiscano, secondo trasparenza, parità ed effettività, al perseguimento dei fini sociali.

Il Legislatore nazionale, stante la discrezionalità legislativa della Direttiva 2014/24/UE, ha valorizzato questa disciplina nel D.Lgs. 117/2017, armonizzata col Codice dei contratti pubblici grazie al D.L. 76/2020 (Decreto Semplificazioni), resa operativa con le linee guida del Ministero del lavoro (D.M. 72/2021 smi).

La scelta tra i 2 modelli applicabili (concorrenziale vs collaborativo) si fonda sulla presenza del fine di lucro (*for profit vs non profit*), con un limite soggettivo per l'applicazione dell'amministrazione condivisa: il rapporto collaborativo può essere affidato esclusivamente ai soggetti ex [articolo 4](#), CTS iscritti al Runtis (mentre il Codice ha ampliato l'aspetto soggettivo in relazione alla nozione di P.A. proponente, richiamando l'[articolo 1](#), D.Lgs. 165/2001).

Esemplare la pronuncia del Consiglio di Stato, nel parere n. 01382/2018 reso all'Anac, onde conciliare la disciplina del D.Lgs. 50/2016 e del D.Lgs. 117/2017, in relazione all'istituto della Convenzione [ex articolo 56](#), CTS, ponendo l'accento sulla gratuità delle prestazioni, quale unico criterio per l'affidamento senza gara.

Il Consiglio di Stato, in prima battuta, fornisce una accezione restrittiva di gratuità limitandola al mero rimborso delle spese sostenute, escludendo qualsiasi forma di corrispettivo, anche indiretto.

Alla stregua di tale interpretazione il TAR Toscana, sezione I, n. 666/2020 ha annullato un avviso pubblico indirizzato, *ex* articolo 56, CTS, alle Odv e Aps per l'organizzazione di corsi di lingua, ravvisando il difetto della "gratuità", stante la necessaria remunerazione del servizio prestato in tal caso, da sottoporsi al regime concorrenziale.

Il Consiglio di Stato torna sul concetto di gratuità, nella recente pronuncia ([sentenza n. 6232/2021](#)), in occasione della contestata violazione del regime concorrenziale, a opera di una P.A. per l'affidamento del servizio di gestione della spiaggia comunale, mediante la pubblicazione di un bando riservato esclusivamente agli ETS.

Nel caso *de quo*, il Consiglio di Stato richiama il parere citato della Commissione speciale del 26 luglio 2018, sui rapporti tra le Direttive UE del 2014 in materia di appalti pubblici, il Codice dei contratti pubblici di cui al D.Lgs. 50/2016 e il D.Lgs. 117/2017 nella parte relativa all'affidamento di servizi sociali a soggetti o enti del c.d. Terzo settore.

Fermo restando il principio generale dell'affidamento dei servizi sociali, secondo la normativa pro-concorrenziale di origine europea, quale modalità di affidamento di un servizio (in termini euro-unitari, un "appalto") che rientra nel perimetro applicativo del diritto euro-unitario (pagina 13 del parere), ammette la deroga in caso di affidamento a un ente di diritto privato di un servizio sociale purché l'ente affidatario la svolga a titolo integralmente gratuito:

*"la effettiva gratuità si risolve contenutisticamente in non economicità del servizio poiché gestito, sotto un profilo di comparazione di costi e benefici, necessariamente in perdita per il prestatore"* (pag. 14 del parere *cit.*).

Nel caso di specie, nel bando di indizione della procedura, il giudice constata la violazione del concetto di gratuità, poiché l'articolo 5 dell'avviso, pur contemplando l'accesso gratuito alla struttura per "persona con disabilità più un accompagnatore e minori di età inferiore a 6 anni", prevede l'accesso a pagamento "per ciascun accompagnatore ulteriore nella misura di 5 euro per l'intera giornata e con il limite di 4 persone per punto ombra", nonché "la gestione del punto ristoro", per i quali è espressamente stabilito che gli introiti derivanti dalla loro gestione concorrano alla remunerazione anche dei servizi di gestione della

spiaggia.

Siffatto bando, non giustificherebbe l'impiego delle procedure di affidamento, con selezione limitata ai soggetti del Terzo settore.

Per orientare l'operato delle Amministrazioni in materia di affidamento dei servizi sociali, l'Anac ha pubblicato, nell'ottobre 2021, uno schema di linee guida per gli operatori del *non profit*.

Le regole degli *"appalti sociali"* si basano sul coinvolgimento e sulla responsabilizzazione degli utenti, sul criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa individuata sulla base del miglior rapporto qualità/prezzo, sul principio di rotazione negli affidamenti sottosoglia e infine alla proroga tecnica.

Nel documento tra le discipline estranee al Codice dei contratti pubblici, vengono espressamente annoverati gli articoli [55](#) (co-progettazione e co-programmazione) e [56](#) (convenzioni) del CTS, nonché, in via residuale *"i servizi obbligatori organizzati come servizi non economici di interesse generale"*.

Ciò posto, gli istituti disciplinati dal CTS, costituiscono *lex specialis*, come integrata dalle indicazioni del D.M. 72/2021 del Ministro del lavoro e delle politiche sociali che potrebbero costituire fonte di ispirazione per l'adozione di regolamenti interni delle singole Amministrazioni.

Tanto premesso, segue l'analisi degli istituti.

### Co-programmazione (articolo 55, comma 2, CTS)

La Relazione governativa illustrativa del D.M. 72/2021, richiama la delibera n. 32/2016 dell'Anac, che definisce la co-programmazione come:

*"il processo attraverso il quale la P.A. individua i bisogni da soddisfare, gli interventi a tal fine necessari, le modalità di realizzazione degli stessi e le risorse disponibili"*.

Tali attività convogliano in un documento finale di sintesi, che spetta al responsabile del procedimento, corredato di tutti i documenti necessari depositati dagli ETS partecipanti o da altri enti terzi eventualmente intervenuti nel procedimento.

L'oggetto della programmazione è una delle attività di interesse generale di cui all'[articolo 5](#), CTS, ed è preordinata a beneficiare del *know how* privato, rendendolo asservito ai bisogni della Comunità, secondo modalità prestabilite, paritetiche e tempi congrui.

L'avvio del procedimento, si precisa, può costituire atto d'ufficio ma è altresì ammesso l'impulso dell'ente interessato.

L'attività di co-progettazione, dunque, può svilupparsi in una o più sessioni, supervisionate dal responsabile del procedimento, che si articolano nella fase istruttoria, volta a reperire tutta la

documentazione necessaria in contraddittorio tra i vari enti partecipanti, ognuno dei quali può formulare proposte, tutte debitamente verbalizzate e sottoposte ad approvazione.

Al termine dell'istruttoria, il dirigente competente emana l'atto conclusivo del procedimento, una determinazione, cui sono allegati tutti i documenti raccolti e una relazione del responsabile del procedimento in relazione allo svolgimento dell'attività di co-programmazione e ai risultati raggiunti. In quanto tale, la co-programmazione impone il rispetto dei principi tipici della L. 241/1990, tra cui il rispetto dei principi di pubblicità, trasparenza, parità di trattamento, nonché prevenzione dei conflitti di interesse ex [articolo 6-bis](#), L. 241/1990<sup>1</sup>.

### Co-progettazione (articolo 55, comma 3, CTS)

Ai sensi del comma 3, [articolo 55](#), CTS:

*“La co-progettazione è finalizzata alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti, alla luce degli strumenti di programmazione di cui comma 2”.*

Il richiamo espresso al comma 2 della disposizione relativa al fine della co-programmazione incardina un rapporto servile tra la fase precedente, di mera pianificazione e la presente fase, di esecuzione: quest'ultima costituisce l'esito naturale della prima.

La co-progettazione costituisce il passaggio integrativo perfezionante dell'attività prodromica della co-programmazione, per l'attribuzione del servizio, mediante sperimentazioni “*gestionali e sociali*” che spesso si rivelano più funzionali ad affrontare situazioni di emergenza o interventi di carattere innovativo.

Si supera, pertanto il tradizionale rapporto di mercato committente/fornitore per prediligere forme di paritetica collaborazione P.A./ETS, secondo trasparenza, imparzialità, partecipazione.

L'articolo 55, CTS ha carattere aperto: rimette alla discrezionalità della P.A. la scelta delle modalità più idonee a soddisfare determinati bisogni, per cui, ad esempio, le Regioni possono emanare delle linee guida oppure gli stessi enti locali possono definire nel dettaglio le procedure di raccordo con gli ETS.

Il procedimento viene indetto dall'Amministrazione procedente con apposito provvedimento (ad esempio, delibera della giunta o dell'organo competente), segue la pubblicazione del relativo avviso

---

<sup>1</sup> Conflitto di interessi articolo 6-bis, L. 241/1990: “Il responsabile del procedimento e i titolari degli uffici competenti ad adottare i pareri, le valutazioni tecniche, gli atti endoprocedimentali e il provvedimento finale devono astenersi in caso di conflitto di interessi, segnalando ogni situazione di conflitto, anche potenziale”. L'articolo va coordinato con gli articoli 6 e 7, D.P.R. 62/2013 (c.d. Codice di comportamento).

con eventuali allegati, qualora previsti (ad esempio, progetto preliminare; schema di convenzione, modello di domanda di partecipazione, modello di proposta etc.).

Oltre all'impulso d'ufficio è altresì ammessa l'iniziativa degli ETS diretta all'Amministrazione interessata.

In questo caso, oltre agli atti e provvedimenti suindicati, è fatto obbligo in capo alla P.A. procedente di pubblicare: la domanda presentata dall'ETS, il verbale di valutazione della domanda a opera della P.A. L'avviso, nello specifico, deve contenere: finalità e oggetto del procedimento (in relazione all' [articolo 5](#), CTS), durata, quadro progettuale ed economico di riferimento, requisiti di partecipazione, cause di esclusione, disciplina dei conflitti di interesse, fasi del procedimento e modalità, criteri di valutazione delle proposte, conclusione del procedimento.

Rilevante è la descrizione nell'avviso del progetto e delle relative risorse economiche messe a disposizione dall'ente (ad esempio, beni mobili o immobili, risorse umane, risorse economiche proprie o di terzi, contributi etc.), rendendo accessibili agli ETS le informazioni e i dati, nonché gli strumenti di programmazione e pianificazione necessari per elaborare una proposta coerente ed efficace.

Le sessioni della co-progettazione possono svolgersi in 2 modalità alternative:

1. il c.d. tavolo di co-progettazione con i soli ETS utilmente collocati nella graduatoria finale la cui proposta sia stata valutata positivamente; oppure
2. l'ammissione aperta di tutti gli ETS proponenti in possesso dei requisiti previsti nell'avviso.

In entrambi i casi, le sessioni vengono verbalizzate e nel relativo verbale, allegando i documenti eventualmente prodotti. In caso di accordo unanime fra gli ETS in relazione al progetto determinato, il verbale stesso, sottoscritto, potrebbe costituire esso stesso accordo integrativo o sostitutivo del provvedimento finale dell'ente pubblico ai sensi dell'[articolo 11](#), L. 241/1990.

Dopo la chiusura del procedimento a evidenza pubblica, quindi, le parti contraenti sottoscrivono una convenzione con la quale regolano reciprocamente i propri rapporti.

La fase di co-progettazione si conclude con un provvedimento *ad hoc* di selezione degli ETS abilitati a progettare il servizio richiesto con la P.A. oppure, in alternativa, con l'accordo unanime degli ETS con l'Amministrazione procedente *ex* articolo 11, L. 241/1990.

Tale accordo dovrà contenere la durata del partenariato, gli impegni comuni e quelli propri, la regolamentazione del quadro economico e delle risorse disponibili, eventuali garanzie e coperture assicurative, eventuali sanzioni e ipotesi di revoca, eventuale disciplina della valutazione dell'impatto sociale laddove prevista, termini e modalità della rendicontazione delle spese (riconducibile ai contributi *ex* [articolo 12](#), L. 241/1990, pertanto deve essere dettagliata analitica e inerente alle attività

svolte), la disciplina in materia di tracciabilità dei flussi finanziari, eventuali limiti e forme di revisione della convenzione.

Sulle Amministrazioni proponenti grava l'onere di controllo e verifica, tra l'altro, circa il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali.

### Convenzione (articoli 56 e 57, CTS)

Si tratta, nella specie, di forme tipiche di accordi tra P.A. e Odv oppure Aps regolamentate dagli articoli [56](#) e [57](#), CTS.

Nello specifico, l'articolo 57, CTS richiamato contempla una fattispecie di settore, relativo al trasporto di emergenza, rispetto al *genus* di cui all'articolo 56, CTS.

L'articolo 57, CTS riserva il servizio del trasporto di emergenza e urgenza alle Odv iscritte nel Registro del Terzo settore da almeno 6 mesi, aderenti a una rete associativa nazionale e accreditate secondo l'eventuale normativa regionale in materia, qualora prevista.

La convenzione contemplata dall'articolo 56, CTS, invece, costituisce la modalità ordinaria di *partnership* tra la P.A., le Odv e le Aps.

La convenzione costituisce la fase attuativa della co-progettazione, caratterizzata dal controllo pubblico sia riguardo la conformità del servizio reso (la cui verifica è affidata a una Commissione che supporta il responsabile unico del procedimento nominato dalla P.A.), che riguardo la corretta destinazione delle spese.

Al pari della co-progettazione, pertanto, la convenzione può prevedere esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, secondo il principio della effettività delle spese (articolo 56, comma 4, CTS), limitatamente ai costi diretti sostenuti in esecuzione delle finalità oggetto della convenzione.

Passando all'oggetto della convenzione la stessa deve contenere: tutte le disposizioni a garanzia delle condizioni necessarie per svolgere efficacemente l'attività a oggetto; la durata del rapporto convenzionale; il contenuto e le modalità dell'intervento volontario, nonché il numero e l'eventuale qualifica del personale impiegato; le coperture assicurative ex [articolo 18](#), CTS, ricomprese tra le spese rimborsabili; i rapporti finanziari relativi i rapporti da ammettere a rimborso; le modalità di risoluzione del rapporto; le forme di verifica delle prestazioni e di controllo delle stesse; la verifica dei reciproci adempimenti; le modalità del rimborso delle spese.

Quanto alla rendicontazione delle spese e dei costi sostenuti, costituisce prassi l'applicazione della [circolare n. 2/2009](#) del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

L'Agencia delle entrate con la risposta a interpello n. 909-858/2019, ha ritenuto il rapporto tra enti pubblici e associazioni un vero e proprio contratto.

L'Amministrazione, in particolare, è chiamata a prediligere la suddetta procedura in tutti i casi in cui si debba valorizzare l'attività del volontariato, delle finalità sociali perseguite, e della capacità di produrre servizi di natura comunitaria.

Si tratta, invero, di una valutazione non prettamente economica (riduzione dei costi), bensì una scelta orientata verso la effettiva capacità della convenzione di conseguire gli obiettivi di solidarietà, accessibilità, universalità secondo un rapporto paritario, che rendano tale scelta idonea tanto da sottrarsi alle regole del libero mercato.

La differenza principale con l'affidamento o la concessione del Codice degli appalti sta nel fatto che in questo caso la P.A. non opera come soggetto affidante, né l'ente come soggetto economico affidatario. Alla P.A., tuttavia, è sempre riconosciuto un potere di controllo, verifica e monitoraggio sull'operato dell'ente.

### Accreditamento (articolo 55, comma 4, CTS)

Rappresenta un istituto con funzioni di regolazione a disposizione della committenza pubblica per disciplinare rapporti relativi alle prestazioni socio-sanitarie, specie laddove occorra razionalizzare la spesa pubblica.

Ai sensi dell'[articolo 55](#), comma 4, CTS, esso costituisce una possibile modalità attuativa della co-progettazione:

*“Ai fini di cui al comma 3, l'individuazione degli Enti del Terzo settore con cui attivare il partenariato avviene anche mediante forme di accreditamento nel rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento, previa definizione, da parte della P.A. procedente, degli obiettivi generali e specifici dell'intervento, della durata e delle caratteristiche essenziali dello stesso nonché dei criteri e delle modalità per l'individuazione degli enti partner”.*

Quale atto unilaterale della P.A. risulta vincolato ad alcuni requisiti che l'operatore privato deve possedere (ad esempio, efficienza, qualità tecnica etc.).

In tale ottica, pertanto, la procedura *de qua* si differenzia dalla forma di affidamento dei servizi di cui alla L. 502/1992 e dalle Leggi regionali di settore in ambito socio-sanitario-assistenziale.

La forma di accreditamento del CTS, infatti, viene ricondotta nel regime autorizzatorio ossia potere abilitante concesso dall'Amministrazione a una persona fisica/giuridica al fine di svolgere un servizio o una attività.

La procedura viene comunque indetta con avviso a evidenza pubblica nel quale vengono indicati i requisiti richiesti e le finalità di interesse generale.

In questo caso, pertanto, l'Amministrazione procedente si limita a effettuare il riscontro di coerenza tra i requisiti richiesti e quelli in possesso dall'ente stesso, senza procedere per tanto a una selezione competitiva e senza alcuna valutazione discrezionale.

Quale particolare modalità operativa della co-progettazione, gli avvisi che indicano rapporti collaborativi mediante accreditamento, oltre ai requisiti propri esposti in relazione alla co-progettazione, potrebbero altresì contenere: eventuali requisiti *ad hoc* per la procedura di accreditamento, eventuale durata del rapporto (che può essere anche a tempo indeterminato, salvo revoca), le condizioni economiche per l'attivazione del rapporto di accreditamento, la regolamentazione delle modalità di scelta dell'ente, sistemi di controllo, vigilanza e sanzioni, casi di recesso, risoluzione e continuità delle attività e dei servizi.

Tanto premesso, quindi, l'Amministrazione procede a stilare un elenco tra gli ETS selezionati cui attingerà di volta in volta in base alle necessità, cui sarà garantito il libero accesso, nel rispetto dei principi del procedimento amministrativo.

Particolarmente delicata è la fase della scelta dell'ente affidatario.

Di regola, titolare del diritto di scelta dovrebbe essere l'ente/persona fisica finale, ossia il beneficiario effettivo della prestazione, pertanto l'opzione di scelta in capo all'Amministrazione procedente dovrebbe essere residuale e qualora inevitabile, dovrebbe operare secondo mera discrezionalità tecnica ossia previa valutazione del rapporto tra bisogno/aspettativa del beneficiario finale.

La scelta garantisce parità di trattamento a parità di condizioni: tutti gli ETS con le medesime caratteristiche devono essere messi in condizione di avere l'opportunità di partecipare al partenariato. In tale ottica è fondamentale garantire un sistema di contrappeso caratterizzato da controlli, verifiche, monitoraggio costante, ivi comprese relative sanzioni (ad esempio, richiami, penali, eventuale risoluzione del contratto o del patto di accreditamento, fino alla decadenza dell'ETS dall'iscrizione nell'elenco/albo).

La cancellazione dall'albo per la perdita dei relativi requisiti, in ogni caso, non osta la possibilità di reinserimento del medesimo ETS.

Passando all'aspetto operativo, con l'accREDITAMENTO, gli enti vengono registrati nel sistema pubblico di produzione dei servizi, garantendo la determinazione di un gruppo aperto di concessionari atti a offrire servizi sanitari.

Mediante l'accreditamento, dunque, si procede alla selezione di soggetti erogatori mediante un sistema più flessibile, caratterizzato da controlli *ex post* e valutazioni delle qualità dei servizi erogati.

Degli istituti introdotti dal D.Lgs. 117/2017 s.m.i., si evidenzia il minimo comune denominatore: strumenti di collaborazione a disposizione degli enti locali per selezionare gli ETS con cui avviare un percorso di partenariato, secondo criteri obiettivi e trasparenti, nel rispetto dei principi del procedimento amministrativo.

Il punto di forza dei suddetti strumenti è la “*duttilità*” risultando gli stessi avulsi dal rigore formale della procedura a evidenza pubblica prevista dal Codice dei contratti pubblici.

Le forme di collaborazione indicate nel CTS iniziano ad avere linfa a partire dalla sentenza della [Corte Costituzionale n. 131/2020](#), che ha attratto tali istituti nel paradigma, costituzionalmente orientato, dell'amministrazione condivisa, elevandoli a una delle più significative espressioni del principio di sussidiarietà orizzontale.

Alla base vive l'idea innovativa per cui non solo l'azione del sistema pubblico è idonea allo svolgimento di attività di interesse generale ma anche l'autonoma iniziativa dei cittadini.

### SCHEDA DI SINTESI

Per organizzare le risposte ai bisogni della comunità la P.A. dispone di nuovi strumenti di cittadinanza attiva (articoli 55, 56, 57, D.Lgs. 117/2017), nell'ambito della propria discrezionalità, sottratti dalle regole di mercato e preordinati a garantire i livelli essenziali delle prestazioni civili e sociali *ex* articolo 117, comma 2, lettera m), Costituzione.

Di seguito si riassumono le fasi essenziali di ciascun istituto.



Co-programmazione (articolo 55, comma 2, CTS):

- indicazione del procedimento (determina dirigenziale o del soggetto competente) e nomina del responsabile del procedimento;
- pubblicazione degli atti della procedura (avviso con relativi allegati, ad esempio, il modello della domanda di partecipazione, eventuali certificazioni o autodichiarazioni, eventuale documento preliminare della P.A.);
- nomina del seggio competente alla verifica delle domande pervenute;
- predisposizione dell'elenco degli enti ammessi e di quelli non ammessi alla co-programmazione;
- svolgimento di tutte le sessioni di co-programmazione;

- conclusione delle sessioni, e redazione del documento di sintesi dei lavori a opera del responsabile del procedimento, corredato di tutti gli eventuali allegati e documenti prodotti in sede di contraddittorio, indicando altresì i soggetti eventualmente intervenuti.



Co-progettazione (articolo 55, comma 3, CTS):

- indizione della procedura (determina dirigenziale o del soggetto competente) e nomina del responsabile del procedimento;
- pubblicazione degli atti della procedura (come l'avviso ed eventuali allegati quali, ad esempio, domanda di partecipazione, certificazioni e autocertificazioni, schema della convenzione, documento progettuale di massima, etc.);
- atto di nomina del seggio competente a verificare le domande pervenute e valutare le proposte progettuali;
- elenco degli ETS ammessi e di quelli non ammessi da pubblicarsi sul sito;
- valutazione delle rispettive proposte di co-progettazione debitamente verbalizzata;
- conclusione del procedimento con provvedimento che indichi gli ETS abilitati a co-progettare con la P.A. (oppure un accordo conclusivo, unanime, degli ETS con l'amministrazione procedente ex articolo 11, L. 241/1990);
- svolgimento dei tavoli di co-progettazione da verbalizzare.



Convenzione (articolo 56, CTS):

- pubblicazione dell'avviso;
- valutazione dei progetti presentati;
- provvedimento di approvazione della eventuale graduatoria previa individuazione degli interventi ammessi a finanziamento;
- stipula e sottoscrizione della convenzione;
- esecuzione delle attività ivi previste previo controllo pubblico in itinere ed *ex post* sulla conformità delle attività svolte e la regolarità delle spese sostenute.



Accreditamento (articolo 55, comma 4, CTS):

- indizione della procedura (determina dirigenziale o del soggetto competente);
- contestuale nomina del responsabile del procedimento;
- pubblicazione degli atti della procedura (avviso e relativi allegati come, ad esempio, domanda di partecipazione, eventuali certificazioni e autocertificazioni, eventuale documento progettuale di massima o documento di riferimento elaborato dalla P.A., schema del "*patto di accreditamento*", schema della carta di servizio);
- atto di nomina della commissione per i lavori di verifica delle domande pervenute (previa redazione dei relativi verbali delle operazioni stesse);

- elenco degli ETS ammessi e non ammessi;
- conclusione del procedimento con provvedimento di accreditamento degli ETS;
- sottoscrizione del patto di accreditamento che prevede eventuali sanzioni e forme di verifica/controllo in capo alla P.A..

**ec Euroconference**  
Editoria

## DICHICIARATIVI 2022

**Guida pratica per le dichiarazioni fiscali in formato eBook**

**Offerta! SCONTO 20%** valido fino al 28 febbraio 2022  
**SINGOLO DICHIARATIVO € 20,80 + IVA 4%** anziché € 26,00 + IVA 4%

- ▶ DICHIARAZIONE IVA 2022 730/2022
- ▶ MODELLO REDDITI 2022 PERSONE FISICHE NON TITOLARI DI PARTITA IVA
- ▶ MODELLO REDDITI 2022 PERSONE FISICHE TITOLARI DI PARTITA IVA
- ▶ MODELLO REDDITI 2022 SOCIETÀ DI PERSONE
- ▶ MODELLO REDDITI 2022 SOCIETÀ DI CAPITALI
- ▶ IRAP 2022
- ▶ 770/2022

**OFFERTA PACCHETTO TUTTO DICHIARATIVI € 166,40 + IVA 4%**

[SCOPRI DI PIÙ](#)

## Associazioni e sport n. 2/2022

# Associazioni ETS: la tenuta del libro soci

di Arash Bahavar – dottore in legge

## Il libro soci delle associazioni sotto il profilo civilistico

La nuova cornice normativa delle associazioni che operano nel Terzo settore si caratterizza per essere un sistema articolato che vede alcune di esse operare nel c.d. “*Terzo settore sociale*” e altre nel c.d. “*Terzo settore legale*”. Le prime sono le associazioni Enti del Terzo settore (ETS) comuni e particolari (ovvero Odv e Aps) disciplinate dal D.Lgs. 117/2017 (CTS), mentre le seconde sono le c.d. associazioni comuni disciplinate dalla scarna normativa di cui al Libro I, Titolo II, cod. civ. e da normative speciali (ad esempio le Asd).

Ciò premesso tra i diversi ambiti di interesse che emergono dal raffronto tra i 2 codici occorre soffermarsi – sotto il profilo civilistico – sulla tenuta, in generale, dei libri sociali, ovvero “*i libri relativi alla vita della società [rectius associazione], alle decisioni e ai controlli*”<sup>1</sup> e, nello specifico, del libro soci ovvero il documento, redatto sotto forma di elenco o registro, che contiene tutti i dati degli associati dell'ente e la cui funzione è quella di:

“*assicurare certezza ai rapporti sociali, evitando lunghi e complicati accertamenti da parte degli amministratori al momento dell'esercizio dei diritti sociali, o dell'attuazione degli obblighi del socio*”<sup>2</sup>.

Analizzando i 2 codici emerge che solamente le associazioni che operano nel Terzo settore sociale sono obbligate alla tenuta del suddetto libro, così come previsto dall'[articolo 15](#), comma 1, lettera a), CTS, con la diretta conseguenza che per le associazioni che operano nel Terzo settore legale:

“*da un punto di vista civilistico, nessun obbligo è imposto ... in relazione alla tenuta dei libri sociali [e in particolare al libro soci]*”<sup>3</sup>.

Dato tale scenario dalla lettura dell'articolo 15, CTS si profilano le seguenti aree di interesse che verranno trattate specificamente *infra*:

- il contenuto e l'efficacia;

<sup>1</sup> M.S. Ghisoni, “*Il Manuale delle SRL*”, FAG, 2006, pag. 347.

<sup>2</sup> G. Petrelli, “*La soppressione del libro soci delle s.r.l.*” pag. 2.

<sup>3</sup> M. Saccaro, G. Marinelli, “*Sport dilettantistico: come gestirlo*”, IPSOA, 2013, pag. 95.

- le modalità di tenuta e conservazione;
- il controllo sulla tenuta;
- le conseguenze che derivano dall'accertamento di mancata o irregolare tenuta.

### Il contenuto e l'efficacia

A differenza di quanto previsto dall'[articolo 2421](#), cod. civ. per le Spa e dall'articolo 3, comma 4, D.M. 6 ottobre 2021 con riferimento al registro dei volontari, l'[articolo 15](#), comma 1, lettera a), CTS non fornisce alcuna indicazione circa il contenuto del libro soci.

Pertanto, in attesa degli opportuni chiarimenti, occorre considerare che la base associativa degli ETS comuni e particolari può essere rappresentata sia da persone fisiche sia da persone giuridiche<sup>4</sup>.

Data tale premessa occorre pertanto operare un distinguo tra socio persona fisica e socio persona giuridica.

Nel primo caso si suggerisce di inserire per ciascun socio i seguenti dati:

1. numero di tessera;
2. dati identificativi della persona: nome, cognome, codice fiscale;
3. data di versamento del contributo associativo annuale e relativo importo;
4. altri elementi che l'associazione ritiene utili come: luogo e data di nascita; residenza; recapiti (telefono, *email*).

Nel secondo caso, invece, si suggerisce di inserire per ciascun socio i seguenti dati:

1. numero di tessera;
2. dati identificativi dell'ente: denominazione sociale, codice fiscale;
3. nominativo della persona delegata a rappresentarla nei rapporti con il sodalizio;
4. data di versamento del contributo associativo annuale;
5. altri elementi che l'associazione ritiene utili come: sede e recapiti (telefono, *email*).

Un ulteriore dato, valevole per entrambe le ipotesi, è quello che si desume dalla lettura dell'[articolo 23](#), comma 1, CTS nella parte in cui si legge che “*La deliberazione [di ammissione del socio] è ... annotata nel libro degli associati*”.

Dovendosi ipotizzare come mera indicazione sul libro soci la data di ammissione al sodalizio, atteso che non viene fatto riferimento ad alcun dato necessario, occorre precisare che:

1. tale annotazione, elemento inderogabile del carattere procedimentalizzato dell'ammissione del socio ex articolo 23, CTS, “*costituisce l'aspetto documentale e riproduttivo, secondo le finalità e le funzioni dei*

---

<sup>4</sup> Sul punto si veda la circolare MIps n. 1082/2020.

libri sociali dell'unico fatto costitutivo da individuarsi nella delibera del CdA"<sup>5</sup>, o del diverso organo previsto a livello statutario;

2. nel caso in cui:

*“vi sia discrepanza tra il fatto costitutivo e l'aspetto documentale e riproduttivo dello stesso, il primo assume rilievo essenziale, ma, in difetto di contestazioni circa l'esattezza della riproduzione documentale, la prova della qualità di socio può essere data o con i dati annotati nel relativo libro soci, o con altro fattore di prova equivalente, individuandosi l'equivalente valore probatorio nella dimostrazione del fatto costitutivo e, cioè, della delibera del Consiglio”<sup>6</sup>.*

Discorso particolare deve farsi con riferimento all'obbligo di annotazione della data di recesso o di esclusione.

Atteso il silenzio normativo e salvo che lo statuto del sodalizio non preveda diversamente, si prospettano le seguenti soluzioni alternative:

1. che la data di recesso o di esclusione venga annotata sul libro soci;
2. che possa trovare applicazione quanto previsto per le società cooperative, ovvero che *“è sufficiente che [il recesso o] l'esclusione del socio venga trascritta nel libro delle adunanze del CdA o delle deliberazioni dell'assemblea, a seconda della competenza a emanarla”<sup>7</sup>.*

### Le modalità di tenuta e conservazione

L'[articolo 15](#), CTS, pur introducendo l'obbligo di tenuta del libro soci per gli ETS, non prevede alcuna formalità ai fini dell'adempimento.

È da escludersi in tal caso l'applicazione analogica:

- dell'[articolo 2421](#), comma 3, cod. civ. atteso che, come chiarito nella [nota MIps n. 9313/2020](#):

*“il rinvio al cod. civ. sia pure previa valutazione di compatibilità secondo quanto disposto all'articolo 3 [CTS] è formulato in via del tutto generale, senza particolare riferimento alla materia societaria e non è necessariamente riconducibile a essa”;*

- dell'articolo 3, D.M. 6 ottobre 2021 atteso che le previsioni ivi contenute attengono esclusivamente al registro dei volontari. Detto registro si differenzia dal libro soci in quanto:

*“in uno (libro soci) “calcolo” e testimonia chi ha diritto a partecipare ad assemblee, a essere eletto etc., nell'altro (libro volontari) chi assurge a volontario. I 2 rapporti che l'ente sancisce con i soggetti sono*

<sup>5</sup> Tribunale Treviso, 4 luglio 2011, si veda anche Cassazione n. 22794/2020.

<sup>6</sup> Cassazione n. 22794/2020.

<sup>7</sup> P. Cendon, *“Commentario al codice civile. Artt. 2511-2554: Cooperative. Mutue assicuratrici. Associazione in partecipazione”*, Giuffrè, 2010, pag. 194.

*diversi, i 2 “contratti” (quello associativo e quello di lavoro volontario) hanno cause e oggetti differenti. [Altro aspetto da considerare è] che persino i soggetti i cui dati sono riportati nel libro dei soci e nel registro dei volontari non è detto che coincidano”<sup>8</sup>.*

Dato tale scenario ne consegue che per gli ETS costituiti in forma associativa non è prevista l'osservanza di determinate formalità estrinseche prima dell'uso del libro soci, quali la numerazione progressiva di ogni pagina e la bollatura/vidimazione.

Tuttavia *“la vidimazione è consigliata per attribuire efficacia probatoria e data certa alle annotazioni”<sup>9</sup>.*

Sotto tale profilo occorre fare un ragionamento analogo a quello fatto con riferimento alle Srl in relazione all'[articolo 2710](#), cod. civ. con la diretta conseguenza che:

1. qualora si ricorra alla c.d. vidimazione facoltativa non siamo di fronte a una prova legale ma a una prova liberamente valutabile dal giudice<sup>10</sup>;
2. nel caso in cui il libro soci non sia bollato, vidimato e regolarmente tenuto:

*“la giurisprudenza è incline a valutare tali documenti come fonte indiziaria, in conformità con la tendenza ad allargare in maniera non controllata (né controllabile) le fonti atipiche del convincimento giudiziale, anche se, in dottrina, spesso si contesta l'utilizzabilità delle prove atipiche”<sup>11</sup>.*

Altro aspetto da considerare è che detto libro non necessariamente deve essere in forma di registro rilegato *ab origine*, come sembrerebbe invece richiedere la lettera della disposizione che parla di “libro”. La *ratio* della stessa consente una interpretazione che tenga conto delle nuove tecniche di scritturazione, ad esempio con sistemi meccanografici o informatici su supporto cartaceo, che presentino, come i libri, caratteristiche di continuità.

Data tale premessa discende che il libro soci può essere tenuto:

*“in forma libera (senza obbligo di bollatura/vidimazione), sia con registri manuali sia in formato elettronico (fogli excel).*

*Se in formato cartaceo, devono avere una numerazione di pagina progressiva e non presentare pagine bianche, abrasioni o cancellature non leggibili.*

*Il formato elettronico deve comunque garantire la non modificabilità dei dati inseriti, l'autenticità e l'integrità degli stessi”<sup>12</sup>.*

Su quest'ultimo aspetto è d'obbligo precisare che le garanzie richieste non devono essere interpretate,

<sup>8</sup> Anonimo, “Libro soci e libro volontari: due strumenti differenti”, in [www.italianonprofit.it](http://www.italianonprofit.it).

<sup>9</sup> A. Cologno, “La Fiscalità delle ASD e gli Accertamenti dell'Agenzia delle Entrate”, in [www.fondazioneforenseboolognese.it](http://www.fondazioneforenseboolognese.it).

<sup>10</sup> Tribunale Padova, sentenza del 26 ottobre 2021; Cassazione n. 1715/2001 e n. 28350/2020.

<sup>11</sup> Consiglio nazionale del notariato, studio n. 3804/02, in [www.notariato.it](http://www.notariato.it).

<sup>12</sup> A. Cologno, op. ult. cit..

almeno per il momento, come la garanzia della inalterabilità del contenuto di cui all'[articolo 2215-bis](#), cod. civ. a cui l'articolo 3, comma 2, D.M. 6 ottobre 2021 espressamente rinvia.

Da ultimo l'[articolo 15](#), CTS, oltre a non regolare la fase della tenuta del libro soci, non fornisce alcuna indicazione circa il tempo della loro conservazione a differenza dell'articolo 4, comma 2, D.M. 6 ottobre 2021 che prevede il termine di almeno 10 anni per la conservazione del registro dei volontari.

Prudenzialmente, in attesa di chiarimenti anche su questo punto, si suggerisce la medesima soluzione interpretativa adottata con riferimento alla tenuta dei libri obbligatori di cui all'[articolo 2421](#), cod. civ., ovvero l'applicazione in via analogica dell'[articolo 2220](#), cod. civ. che prescrive il termine di conservazione di 10 anni.

### Il controllo sulla tenuta

Sul piano generale, tra le diverse finalità perseguite con la Riforma del Terzo settore, vi è quella di:

*“definire un sistema di controlli, congegnati in varie forme (controlli esterni, controlli interni, auto-controlli, etc.), necessari per verificare se e in quale misura l'attività dell'organizzazione si svolga nel rispetto dei criteri predefiniti, rispettando l'autonomia costituzionalmente protetta di tali formazioni sociali”<sup>13</sup>.*

Si è quindi delineato un sistema di controlli su diversi livelli, tra cui i controlli esterni affidati alla P.A. e alle Amministrazioni competenti.

In particolare, l'[articolo 94](#), CTS attribuisce all'Amministrazione finanziaria gli accertamenti che, per un verso, prevedono la verifica dell'osservanza della disciplina fiscale e, per un altro, l'osservanza dei requisiti – non propriamente fiscali – che costituiscono la base per beneficiare delle agevolazioni fiscali previsti dal CTS.

Nello specifico, come si desume dalla lettura dell'articolo 94, comma 2, CTS, sarà detta Amministrazione finanziaria a espletare i controlli sui libri sociali obbligatori di cui all'[articolo 15](#), CTS, tra cui il libro soci.

Ora, in mancanza di indicazioni al riguardo non sarebbe errato concludere che:

*“la mancanza [o non regolare tenuta] di tale documentazione – rilevata dall'Amministrazione finanziaria durante le proprie attività di controllo – comporta, quale conseguenza, il venir meno della qualifica di ente non commerciale, in quanto non è possibile, per l'Amministrazione procedente, verificare il rispetto di quei requisiti di democraticità che devono involgere l'attività dell'ente”<sup>14</sup>.*

<sup>13</sup> L. Gori, “La “saga” della sussidiarietà orizzontale. La tortuosa vicenda dei rapporti fra Terzo settore e P.A.”, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it).

<sup>14</sup> G. Aliano, “Il Codice del Terzo settore Controlli fiscali. Perdita della qualifica di Ente non commerciale Conseguenze”, in [www.odcec.pescara.it](http://www.odcec.pescara.it).

Tale conclusione di fatto confermerebbe che:

*“nella costruzione dei meccanismi di controllo sembra che sia venuto meno il carattere di terzietà e di indipendenza nonché l’emergere di una concezione collaborativa dei controlli e non meramente repressiva”<sup>15</sup>.*

Dato tale scenario, in attesa di chiarimenti, potrebbe essere utile richiamare quanto già chiarito dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza tributaria con riferimento alle Asd, seppur per tali enti non sia previsto l’obbligo della tenuta del libro soci.

Nello specifico, come si legge nella [circolare n. 9/E/2013](#), richiamata nella successiva [circolare n. 18/E/2018](#):

*“fermo restando che la sussistenza del requisito della democraticità richiede una valutazione, da effettuare caso per caso, della corrispondenza fra le previsioni statutarie e le concrete modalità operative della singola Asd, si evidenzia che ... l’occasionale mancato inserimento di un dettagliato elenco dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea o degli associati nel libro soci non costituiscono, singolarmente considerati, elementi il cui riscontro comporti necessariamente la decadenza dai benefici recati dalla L. 398/1991 qualora, sulla base di una valutazione globale della operatività dell’associazione, risultino posti in essere comportamenti che garantiscano il raggiungimento delle medesime finalità”.*

Si consideri inoltre, sempre con riferimento alle Asd, che:

- la tenuta del libro soci *“può essere validamente sostituita dai faldoni contenenti le domande di ammissione all’associazione”<sup>16</sup>*;
- l’incompletezza del libro soci, carente dell’indicazione di taluni nominativi non costituisce inadempienza tale da inficiare la spettanza delle agevolazioni fiscali previste per le Asd<sup>17</sup>;
- *la perdita della qualità, di ente non commerciale deve:*

*“essere riconosciuta, non per le singole mancanze, la cui presenza viene pur ammessa dalla parte con intento giustificativo, ma a seguito di un percorso giuridico che ha portato a rilevare mancanze formali e sostanziali tali da far presumere la qualità di associazione ... commerciale. ...”<sup>18</sup>.*

<sup>15</sup> M. D’Isanto, *“Il sistema dei controlli nel Terzo settore”*, in Associazioni e sport, n. 1/2021, pag. 21.

<sup>16</sup> G. Martinelli, *“Alcune precisazioni della Giurisprudenza Tributaria in merito ad accertamenti ad associazioni sportive dilettantistiche”*, in [www.ecnews.it](#). Nello specifico viene analizzata dall’Autore la sentenza della CTR Lazio, 3 aprile 2013.

<sup>17</sup> CTP Milano n. 32/2013 e CTR Piemonte 16 ottobre 2015.

<sup>18</sup> CTR Toscana n. 651/2015.

### Le conseguenze che derivano dall'accertamento di mancata o irregolare tenuta

L'[articolo 15](#), comma 2, CTS affida agli amministratori la regolare tenuta del libro dei soci nonostante l'[articolo 23](#), comma 1, CTS preveda che il procedimento di ammissione del socio possa essere statutariamente affidato a organi diversi.

Data tale premessa occorre pertanto soffermarsi sui profili di responsabilità degli amministratori verso il sodalizio ai sensi dell'[articolo 2392](#), cod. civ..

Qui basti dire che:

*“a fondare la responsabilità degli amministratori ... [non può mai] valere, di per sé, le irregolarità o omissioni nella tenuta delle scritture e dei libri della società laddove non risulti che, per effetto delle stesse, si siano prodotti danni al patrimonio sociale”<sup>19</sup>.*

Tale danno si verificherebbe allorché dall'accertamento fiscale conseguiva la perdita della qualifica di ente non commerciale a causa della mancata o irregolare tenuta del libro soci e sarebbe:

*“di per sé, giustificativa della condanna dell'amministratore al risarcimento del danno, in sede di azione di responsabilità promossa dalla società a norma dell'articolo 2392, cod. civ., vertendosi in tema di violazione da parte dell'amministratore medesimo di specifici obblighi di legge”<sup>20</sup>.*

A questo punto occorre altresì domandarsi se l'accertamento fiscale compiuto dall'Amministrazione finanziaria comporti l'ulteriore conseguenza della perdita della qualifica di ETS.

Dalla lettura in combinato disposto degli articoli [50](#) e [94](#), comma 3, CTS emerge che solamente l'ufficio del Runts è competente a disporre la cancellazione dal registro, pertanto l'accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria non può spingersi fino al disconoscimento della qualifica di ETS. Si consideri difatti che:

*“una delle innovazioni di maggiore interesse contenute nel D.Lgs. 117/2017 ... è stata quella di creare e considerare la fattispecie dell'ETS come fattispecie civilistica alla quale, poi, applicare, differenti discipline sotto il profilo fiscale, in relazione alla prevalenza o meno dell'attività commerciale svolta, ma senza, per questo, disconoscere la natura di ETS”<sup>21</sup>.*

Tuttavia, quanto premesso non significa che l'ETS possa considerarsi “salvo”.

Infatti, l'articolo 94, comma 2, CTS stabilisce che l'Amministrazione finanziaria debba comunicare al Runts l'esito del proprio controllo al fine di permettere a quest'ultimo ufficio di esperire i controlli volti

<sup>19</sup> Tribunale Roma 4 febbraio 2015.

<sup>20</sup> Cassazione n. 27610/2019.

<sup>21</sup> G. Martinelli, [“La perdita della qualifica di associazione o società sportiva dilettantistica”](#), in [www.ecnews.it](#).

a stabilire se l'ente mantenga o meno i requisiti richiesti dal CTS ai fini della qualifica dell'ente come ETS.

In tal caso occorrerà che venga accertato quanto meno che il vincolo associativo a carattere negoziale si sia perfezionato. In assenza di tale presupposto potrebbero verificarsi i seguenti scenari:

- per gli ETS comuni, ove emerga che non vi siano associati, verrebbe a configurarsi l'ipotesi di scioglimento dell'ente (ex [articolo 49](#), CTS);
- per gli ETS particolari (quali Odv e Aps), invece, oltre all'ipotesi di cui sopra, potrebbe verificarsi altresì l'ipotesi di cancellazione dalla relativa sezione (ex [articolo 50](#), CTS) ove venisse accertato che i parametri dimensionali di cui agli articoli [32](#) e [35](#), CTS non sono rispettati.

Tale aspetto unitamente a quekli non ancora chiariti porta lo scrivente a concordare con chi afferma che la scelta di diventare amministratore di un ETS *“deve essere assunta nella consapevolezza di cosa questo possa significare, anche sotto il profilo della responsabilità personale”*<sup>22</sup>.

### La tenuta del libro soci per le Asd che operano nel Terzo settore legale

È noto che alla luce della Riforma del Terzo settore per i sodalizi sportivi si è aperta la possibilità di un doppio binario con la diretta conseguenza che questi:

- potranno scegliere di operare all'interno del Terzo settore legale assumendo lo *status* di Asd, con conseguente applicazione, per un verso, delle norme contenute nei decreti riconducibili alla c.d. Riforma dello sport e, per un altro, della disciplina fiscale prevista per le sportive;
- oppure potranno operare all'interno del Terzo settore sociale assumendo la qualifica di ETS comune o particolare e, in tal caso, applicare esclusivamente la disciplina specifica prevista per tale fattispecie, oltre a quella sportiva, per quanto compatibile.

Ciò premesso se è indubbio che solamente le sportive che opereranno nel Terzo settore sociale *“dovranno tenere 2 registri: l'uno per gli associati (che potrebbero anche non svolgere attività di volontariato) e l'altro per i volontari (che potrebbero essere anche non associati)”*<sup>23</sup> discorso analogo non può essere fatto con riferimento al libro soci.

Seppur le ASD che beneficiano del regime fiscale previsto dalla L. 398/1991 in ottemperanza alla prassi amministrativa abbiano provveduto alla tenuta e alla conservazione del libro soci, occorre evidenziare, come detto in precedenza, che sotto il profilo civilistico non sussiste tale obbligo.

---

<sup>22</sup> G. Martinelli, [“La responsabilità degli amministratori degli enti del terzo settore”](#), in [www.ecnews.it](#)

<sup>23</sup> B. Giancola e G. Martinelli, [“Il registro dei volontari degli enti del terzo settore e lo sport”](#), in [www.ecnews.it](#)

Tuttavia non sarebbe del tutto errato ritenere che tale norma possa avere una forza espansiva e tale, quindi, da determinare “ricadute” in sede di interpretazione e applicazione della scarsa disciplina codicistica stessa atteso che dalla lettura della relazione illustrativa in riferimento all' [articolo 3](#), comma 1, CTS emerge che le disposizioni contenute nel codice si applicano

*“non solo agli ETS che sono destinatari di una disciplina particolare all'interno del CTS, ma anche a quelli che eventualmente lo siano all'esterno del CTS (nell'ambito, cioè, di una legge “speciale” rispetto a quest'ultimo). In tal modo, il Codice assurge al rango di fonte principale del diritto degli ETS globalmente considerato”<sup>24</sup>.*

### SCHEDA DI SINTESI

Sotto il profilo civilistico ai sensi dell'articolo 15, CTS le associazioni che operano nel Terzo settore sociale sono obbligate alla tenuta del libro soci, la cui funzione è quella di assicurare certezza ai rapporti sociali, evitando lunghi e complicati accertamenti da parte degli amministratori al momento dell'esercizio dei diritti sociali, o dell'attuazione degli obblighi del socio.



A differenza di quanto previsto dall'articolo 2421, cod. civ. per le Spa e dall'articolo 3, comma 4, D.M. 6 ottobre 2021 con riferimento al registro dei volontari, l'articolo 15, comma 1, lettera a), CTS non fornisce alcuna indicazione circa il contenuto del libro soci.

Occorre operare un distinguo tra socio persona fisica e socio persona giuridica inserendo i dati identificativi dei soci.

Un ulteriore dato da annotare sul libro soci è la data di ammissione al sodalizio.

Discorso particolare deve farsi con riferimento all'obbligo di annotazione della data di recesso o di esclusione.

Atteso il silenzio normativo e salvo che lo statuto del sodalizio non preveda diversamente l'annotazione della data di recesso o di esclusione è una possibilità.



L'articolo 15, CTS, pur introducendo l'obbligo di tenuta del libro soci per gli ETS, non prevede alcuna formalità ai fini dell'adempimento. È da escludersi in tal caso l'applicazione analogica sia dell'articolo 2421, comma 3, cod. civ. sia dell'articolo 3, D.M. 6 ottobre 2021.

Dato tale scenario:

1. per gli ETS ne consegue che per gli ETS costituiti in forma associativa non è prevista l'osservanza di determinate formalità estrinseche prima dell'uso del libro soci;

<sup>24</sup> Relazione Illustrativa allo Schema di decreto legislativo recante “Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106”, pag. 1 in <http://documenti.camera.it>.

2. il libro soci può essere tenuto in forma libera (senza obbligo di bollatura/vidimazione), sia con registri manuali sia in formato elettronico (fogli *excel*). In tal caso non trova applicazione l'articolo 2215-*bis*, cod. civ..

Da ultimo l'articolo 15, CTS non fornisce alcuna indicazione circa il tempo della loro conservazione. In tal caso si suggerisce che il libro soci venga conservato per 10 anni.



L'articolo 94, CTS attribuisce all'Amministrazione finanziaria gli accertamenti sui libri sociali obbligatori di cui all'articolo 15, CTS, tra cui il libro soci.

In assenza di chiarimenti occorre richiamare quanto già affermato dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza tributaria con riferimento alle Asd, seppur per tali enti non sia previsto l'obbligo della tenuta del libro soci.



L'articolo 15, comma 2, CTS affida agli amministratori la regolare tenuta del libro dei soci con la diretta conseguenza che trova applicazione quanto previsto dall'articolo 2392, cod. civ. qualora a seguito di irregolarità o omissioni nella tenuta delle scritture e dei libri della società laddove non risulti che, per effetto delle stesse, si siano prodotti danni al patrimonio sociale.



Le Asd, atteso che operano nel Terzo settore legale, non sono obbligate alla tenuta del libro soci.

Tuttavia, non sarebbe del tutto errato ritenere che tale norma possa avere una forza espansiva e tale, quindi, da determinare "*ricadute*" in sede di interpretazione e applicazione della scarna disciplina codicistica.

## Associazioni e sport n. 2/2022

# Rinvio dei versamenti fiscali e contributivi e nuovo contributo a fondo perduto per i soggetti sportivi

di Luca Caramaschi – condirettore rivista Associazioni e Sport

*Una società di capitali sportiva dilettantistica affiliata alla F.I.N. che gestisce un centro natatorio in Lombardia, in conseguenza delle forti penalizzazioni imposte dalla normativa di contrasto all'emergenza Covid, non riuscendo a far fronte alle necessità finanziarie comunque richieste per poter mantenere aperto l'impianto, chiede di quali aiuti possa fruire in questi primi mesi dell'anno 2022.*

Con il [comma 923](#), articolo 1, L. 234/2021 (Legge di Bilancio per l'anno 2022) il Legislatore è intervenuto in favore dei soggetti operanti nel settore dello sport (sia professionistico sia dilettantistico) prevedendo la possibilità di sospendere i versamenti fiscali, contributivi e assicurativi nonché, in alcuni casi anche gli adempimenti, per i primi 4 mesi dell'anno 2022.

La disposizione normativa testualmente recita che:

*“Al fine di sostenere Fsn, gli Eps e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, ai sensi del D.P.C.M. 24 ottobre 2020, sono sospesi:*

- a) i termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte, di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta, dal 1° gennaio 2022 al 30 aprile 2022;*
- b) i termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria, dal 1° gennaio 2022 al 30 aprile 2022;*
- c) i termini dei versamenti relativi all'Iva in scadenza nei mesi di gennaio, febbraio, marzo e aprile 2022;*
- d) i termini relativi ai versamenti delle imposte sui redditi in scadenza dal 10 gennaio 2022 al 30 aprile 2022”.*

Dal punto di vista soggettivo, pertanto, la sospensione opera in favore dei seguenti soggetti:

- Fsn;
  - Eps;
  - associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche,
- che però devo anche possedere i seguenti requisiti di natura oggettiva:
- avere il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato;
  - operare nell’ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, ai sensi del D.P.C.M. del 24 ottobre 2020.

Relativamente ai versamenti che possono essere sospesi riportiamo la seguente tabella sinottica.

I termini sospesi
<ul style="list-style-type: none"><li>• i termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (di cui agli articoli <a href="#">23</a> e <a href="#">24</a>, D.P.R. 600/1973), che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d’imposta, dal 1° gennaio 2022 al 30 aprile 2022;</li><li>• i termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l’assicurazione obbligatoria, dal 1° gennaio 2022 al 30 aprile 2022;</li><li>• i termini dei versamenti relativi all’Iva in scadenza nei mesi di gennaio, febbraio, marzo e aprile 2022;</li><li>• i termini relativi ai versamenti delle imposte sui redditi in scadenza dal 10 gennaio 2022 al 30 aprile 2022.</li></ul>

È, invece, con il successivo [comma 924](#), articolo 1, L. 234/2021 che il Legislatore, nello stabilire i termini e le modalità di recupero dei versamenti sospesi elencati in precedenza, prevede che *“I versamenti sospesi ai sensi del comma 923 sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un’unica soluzione entro il 30 maggio 2022 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 7 rate mensili di pari importo, pari al 50% del totale dovuto, e l’ultima rata di dicembre 2022 pari al valore residuo. Il versamento della prima rata avviene entro il 30 maggio 2022, senza interessi. I versamenti relativi al mese di dicembre 2022 devono essere effettuati entro il giorno 16 del detto mese. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato”*.

I versamenti sospesi dovranno pertanto essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, alternativamente:

- in un’unica soluzione entro il 30 maggio 2022;
- mediante rateizzazione fino a un massimo di 7 rate mensili di pari importo, pari al 50% del totale dovuto, e l’ultima rata di dicembre 2022 pari al valore residuo.

Il versamento della prima rata dovrà avvenire entro il 30 maggio 2022, senza interessi.

Sul punto, la disposizione precisa ulteriormente che i versamenti relativi al mese di dicembre 2022 devono essere effettuati entro il giorno 16 del detto mese. Non è previsto il rimborso di quanto già versato nell’ipotesi in cui il soggetto, potenziale beneficiario della sospensione in argomento, provvede al versamento degli importi dovuti alle scadenze di legge.

### La precedente sospensione

Vale la pena rammentare che le nuove previsioni contenute nella Legge di Bilancio 2022 riprendono quanto già previsto con l'articolo 1, [comma 36](#), L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), che aveva stabilito la sospensione – per i medesimi soggetti sopra richiamati e per i medesimi versamenti – per i mesi di gennaio e febbraio 2021. Tuttavia, si riscontrano differenze sia nell'ambito temporale di sospensione (che per il 2022 opera per i primi 4 mesi dell'anno anziché per i primi 2) sia nelle modalità di ripresa dei versamenti (per la sospensione disposta dalla Legge di Bilancio 2021 il versamento poteva essere effettuato in un'unica soluzione ovvero in 24 rate mensili).

Sul tema gli istituti previdenziali e assistenziali si erano pronunciati con:

- la [circolare Inps n. 16/2021](#);
- la [circolare Inail n. 7/2021](#) e la nota Inail del 25 febbraio 2021.

### Il rinvio dei versamenti Inps/Inail scaduti nel dicembre 2021

In tema di versamenti nel settore sportivo va ricordato anche quanto previsto dall'[articolo 3-quater](#), D.L. 146/2021, il quale aveva sospeso il versamento dei contributi Inps e dei premi Inail per il mese di dicembre 2021, al fine di far fronte alla significativa riduzione dei ricavi determinatasi in ragione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 e delle successive misure di contenimento e gestione. In particolare, viene disposto il rinvio dei termini dei versamenti in scadenza dal 1° dicembre 2021 al 31 dicembre 2021 dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi Inail. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in 9 rate mensili a decorrere dal 31 marzo 2022. Anche in questo caso non si procede al rimborso di quanto già versato.

### Attuate le misure a fondo perduto previste dal Decreto Sostegni-bis

È stato pubblicato in data 28 gennaio 2022 il D.P.C.M. di concerto con il Mef che attua la disposizione contenuta nell'[articolo 10-bis](#), D.L. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni-bis), inserito in sede di conversione dalla L. 106/2021 e che concede agli impianti natatori che presentano determinate caratteristiche un serie di contributi che vanno da 25.000 a 40.000 euro a seconda delle dimensioni dell'impianto. Le richieste di accesso al beneficio potranno essere presentate entro 30 giorni dalla pubblicazione del citato D.P.C.M. (non ancora avvenuta al momento in cui si stampa) sul sito del Dipartimento dello sport.

### Il nuovo contributo a fondo perduto previsto dal Decreto Sostegni-ter

Chiudiamo, infine, con la previsione contenuta nel recente D.L. “Sostegni-ter” (D.L. 4/2022 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 21 del 27 gennaio 2022) con la quale il Legislatore, all’[articolo 3](#), D.L. 4/2022 prevede uno stanziamento di 40 milioni di euro per concedere un nuovo contributo a fondo perduto a imprese che svolgono, in via prevalente, una delle attività identificate in taluni codici Ateco tra i quali vi rientra anche il codice 93.11.2 riferito alla “Gestione di impianti sportivi”. La disposizione, che attende il provvedimento attuativo che dovrà indicare termini e modalità di presentazione dell’istanza, riguarderà coloro che nell’anno 2021 hanno subito una riduzione dei ricavi non inferiore al 40% rispetto ai ricavi del 2019 mentre se l’impresa si è costituita nel corso dell’anno 2020, in luogo dei ricavi, la citata riduzione deve far riferimento all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dei mesi del 2020 successivi a quello di apertura della partita Iva rispetto all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del 2021.



**ec Euroconference**  
Editoria

! « ( **NUOVA USCITA** ) »  
**GENNAIO 2022** »

**IL BILANCIO  
D'ESERCIZIO 2021**

**Autori:** Federica Furlani, Sergio Pellegrino

**Prezzi di listino versione cartacea € 60,00**

**PRENOTA ORA**

L'informazione quotidiana, attenta e completa, disponibile **gratuitamente**

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI  
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e rimani informato su tutte le news

[www.ecnews.it](http://www.ecnews.it)



**EDITORE E PROPRIETARIO**

Gruppo Euroconference Spa  
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

**DIRETTORE RESPONSABILE**

Luca Caramaschi

**DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO**

Guido Martinelli  
Luca Caramaschi

**COMITATO DI REDAZIONE**

Claudio Travaglini      Marilisa Rogolino  
Chiara Borghisani      Marta Saccaro  
Marco D'Isanto

**REDAZIONE**

Milena Martini e Chiara Ridolfi

**PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE**

Mensile  
Vendita esclusiva per abbonamento  
Pubblicazione telematica

**SERVIZIO CLIENTI**

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:  
[circolari@euroconference.it](mailto:circolari@euroconference.it)

**SITO INTERNET**

Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it/editoria](http://www.euroconference.it/editoria)

**ABBONAMENTO ANNUALE 2022**

Euro 130,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link: http://www.euroconference.it/area\\_riservata\\_login](http://www.euroconference.it/area_riservata_login).

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1898 del 4 gennaio 2011

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-652X

Per i contenuti di "Associazioni e Sport" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.