

# ASSOCIAZIONI E SPORT

Mensile di aggiornamento e approfondimento sugli enti associativi

## Editoriale

Qualche timido passo avanti

*Guido Martinelli e Luca Caramaschi* 3

## Attualità

5

## Scadenzario

Principali scadenze 16 settembre 2022 al 15 ottobre 2022

12

## La fiscalità degli enti associativi

Le linee guida della raccolta fondi per gli enti di Terzo settore: i principi

*Claudio Travaglini* 14

Le modifiche all'articolo 79, CTS recate dalla conversione in Legge del Decreto Semplificazioni

*Chiara Borghisani* 20

Il nuovo regime degli impatriati per i lavoratori sportivi

*Francesca Benini* 32

## Le FAQ di Associazioni e sport

41

## Un adempimento al mese

Come richiedere il codice fiscale dell'associazione

*Marta Saccaro* 43

## La tribuna del terzo settore

Elementi critici nella valutazione fiscale delle attività di interesse generale e nella verifica della natura degli ETS

*Tiziano Cericola* 47

## **La tribuna della riforma dello sport**

La Riforma dello sport: quali novità

*Guido Martinelli e Letizia Di Nicolantonio* 59

## **L'Osservatorio giurisprudenziale**

L'Osservatorio giurisprudenziale di settembre 2022

*Marilisa Rogolino* 66

## **Il caso pratico**

La rilevanza delle prestazioni fatturate e non ancora incassate nel regime forfettario 398

*Luca Caramaschi* 73

## Associazioni e sport n. 8-9/2022

# Qualche timido passo avanti

Guido Martinelli e Luca Caramaschi - direttori rivista Associazioni e Sport

Dobbiamo partire chiedendo scusa ai nostri lettori, anche se non per colpe nostre. Avevamo promesso che questo numero sarebbe stato dedicato esclusivamente al correttivo sul lavoro sportivo.

Forse, da illusi, pensavamo che l'approvazione ai primi di luglio dello schema in prima lettura da parte del CdM avrebbe portato a metà settembre il correttivo, se non formalmente approvato, molto vicino a esserlo.

In realtà lo scioglimento anticipato delle Camere, evento non previsto, ha rivoluzionato i piani.

Al momento possiamo confermare che il correttivo ha ricevuto la prevista intesa da parte della Conferenza Stato – Regioni ma rimane l'*iter* del parere da parte delle competenti commissioni parlamentari. Parere in questo caso non obbligatorio ma che comunque blocca l'*iter* approvativo per 45 giorni. Pertanto, scadranno dopo lo scioglimento di Camera e Senato. Cosa accadrà, dopo, sarà molto nelle mani, anche, di chi, come Ministro o come Sottosegretario, assumerà la delega per lo sport.

Al momento non possiamo che ribadire che, in assenza di espressi provvedimenti legislativi di definitiva approvazione del correttivo o di rinvio dell'entrata in vigore degli effetti del D.Lgs. 36/2021, il prossimo 1° gennaio sarà operativo il decreto originario del Ministro Spadafora pubblicato in Gazzetta Ufficiale. Nel frattempo, è entrato in vigore il D.Lgs. 39/2021 e con esso il nuovo registro delle attività sportive che "*dovrebbe*" sostituire il vecchio registro Coni. Usiamo il condizionale perché se è vero che le funzioni certificatrici dell'attività sportiva, con particolare riferimento alle conseguenze di carattere fiscale, sono state assunte dal nuovo registro, è altrettanto vero che sul sito Coni, ormai a 15 giorni dalla data di entrata in vigore del nuovo, sembra ancora perfettamente operativo il vecchio. Una confusione di cui il mondo sportivo avrebbe fatto volentieri a meno.

Così come rimane irrisolto il tema della possibilità, per un sodalizio iscritto, di svolgere solo attività sportiva o solo attività didattica. Come è noto nel marzo 2021 il Collegio di garanzia del Coni, a Sezioni Unite, aveva statuito la necessità, ai fini della iscrizione al registro, che una Asd/Ssd praticasse sia attività sportiva sia didattica. Il Consiglio nazionale del Coni, con 2 successive delibere, aveva "*sanato*" fino allo scorso 31 dicembre lo svolgimento di una sola delle 2 attività. Ma per il 2022 la decisione del massimo organo di giustizia sportiva è operativa. Che fare? La bozza di regolamento del nuovo registro

delle attività sportive sotto questo aspetto non aiuta. Sono migliaia le sportive che svolgono solo l'una o l'altra delle attività. Anche sotto questo aspetto lo sport meriterebbe chiarezza.

Non si può, infine, non evidenziare che non è stata ancora resa operativa una delle novità più importanti di tutta la Riforma dello sport ossia la possibilità di conseguire la personalità giuridica, per le associazioni che ne fossero prive, con la mera iscrizione al nuovo registro delle attività sportive anche in assenza di patrimonio. L'[articolo 14](#), D.Lgs. 39/2021 è vigente ma mancano totalmente i dettagli operativi. E questo è un vero peccato.

Buone novità arrivano anche dalla Riforma del Terzo settore. Come troverete ampiamente illustrato in 2 articoli di questo numero, è stato novellato il Titolo X del CTS.

Sicuramente il giudizio è positivo anche se permangono molteplici coni d'ombra nella disciplina fiscale degli enti del Terzo settore.

L'assai probabile rinvio dell'entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021 comporta un problema di non poco conto per le sportive che volessero entrare nel Terzo settore: ossia la qualificazione dei percettori di compensi sportivi ex [articolo 67](#), comma 1, lettera m), Tuir. Saranno da considerare, con particolare riferimento alla disciplina della prevalenza del lavoro volontario, come dei volontari o come dei lavoratori? La citata disciplina fiscale può ritenersi compatibile con le condizioni normative ed economiche previste dai contratti collettivi di lavoro, da ritenersi obbligatorie per i lavoratori degli enti del Terzo settore?

Anche sotto questo profilo un chiarimento sarebbe opportuno.

## Associazioni e sport n. 8-9/2022

### Ministero del lavoro e delle politiche sociali

---

#### Fondo straordinario per il sostegno degli enti del Terzo settore

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in attuazione del D.I. del 10 gennaio 2022, ha emanato il Decreto Direttoriale 134/2022, con il quale adotta l'avviso n. 2/2022, recante la fissazione dei termini e delle modalità per la presentazione delle istanze di contributo a valere sul Fondo straordinario per il sostegno degli enti del Terzo settore, di cui all'articolo 1-*quater*, D.L. 73/2021, convertito dalla L. 106/2021.

[Decreto Direttoriale 134/2022](#)

#### Adozione delle linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo settore

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 170 del 22 luglio 2022, il Decreto 9 giugno 2022 con le linee guida per la raccolta fondi degli enti del Terzo settore, ai sensi dell'articolo 7, D.Lgs. 117/2017.

[Decreto 9 giugno 2022, Gazzetta Ufficiale n. 170 del 22 luglio 2022](#)

#### Terzo settore – nozione di “*interesse sociale*”

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con la nota n. 11379/2022, ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla nozione di “*interesse sociale*” e di “*particolare interesse sociale*”, prevista dall'articolo 5, CTS quando declina le attività di interesse generale.

[Nota n. 11379/2022](#)

#### Dal 16 settembre riprendono le procedure di trasmigrazione nel Registro unico Terzo settore

La verifica dei procedimenti di trasmigrazione di organizzazioni di volontariato (Odv) e associazioni di promozione sociale (Aps) nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) riprenderà dal prossimo 16 settembre. Le nuove tempistiche sono diretta conseguenza della sospensione per il periodo dal 1° luglio 2022 al 15 settembre 2022 dei termini dei procedimenti di verifica della sussistenza dei requisiti necessari per l'iscrizione nel Runts prevista dal c.d. Decreto Semplificazioni (articolo 25-*bis*, D.L. 73/2022), convertito lo scorso 4 agosto con la L. 122/2021.

La verifica della sussistenza dei requisiti per gli oltre 65.000 enti tra Odv e Aps è iniziata lo scorso 22 febbraio 2022 per una durata di 180 giorni. In una comunicazione, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha specificato che il computo dei termini si blocca il 30 giugno e riprende a partire dal 16 settembre, in particolare per i casi di:

- procedimento pendente senza che sia stata formulata alcuna richiesta istruttoria da parte dell'ufficio del Runts al 30 giugno;
- procedimento con formulazione di richieste istruttorie da parte degli uffici del Runts e per gli enti destinatari di tali richieste al 30 giugno;
- richieste istruttorie formulate dagli uffici del Runts nel periodo 1° luglio 2022-15 settembre 2022.

È comunque fatta salva la facoltà per l'ente di fornire i riscontri o gli elementi richiesti durante il periodo di sospensione legislativa, senza effetti su quest'ultima.

Si ricorda, inoltre, che grazie al c.d. Decreto Semplificazioni, fino al 31 dicembre 2022 le Odv, le Aps e

le Onlus iscritte nei registri regionali o provinciali possono ricorrere alle modalità e alle maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria per adeguare i propri Statuti al CTS.

[Comunicato del 22 agosto 2022](#)

### **60 milioni di euro per gli enti del Terzo settore**

Per il 2022 saranno quasi 60 milioni (per la precisione 59.127.766 di euro) i fondi destinati agli enti del Terzo settore dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali previsti dagli articoli 72 e 73, CTS. È stato infatti pubblicato il Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 141/2022 che contiene l'atto di indirizzo per l'anno 2022 in cui vengono individuati obiettivi generali, aree prioritarie di intervento e linee di attività finanziabili del fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale e delle altre risorse previste dall'articolo 73, CTS.

[D.M. 141/2022](#)

## Inps

---

### **Servizi ex Enpals – Richiesta certificati di agibilità per le imprese dello spettacolo**

L'Inps, con il messaggio n. 2874/2022, comunica che, dal 21 luglio 2022, è stata introdotta una nuova modalità di richiesta massiva dei certificati di agibilità per le imprese del settore dello spettacolo, al fine di automatizzare i processi che riguardano i soggetti preposti a tale richiesta, evitando l'accesso al portale dell'Istituto.

Tale modalità prevede la richiesta massiva dei certificati di agibilità tramite l'utilizzo del sistema di pec, che possiede intrinsecamente le caratteristiche di sicurezza, riservatezza, integrità e non ripudiabilità già previste nel colloquio con le P.A..

[Messaggio Inps n. 2874/2022](#)

### **Modifica del tasso di interesse**

L'Inps, con la circolare n. 98/2022, comunica la variazione della misura dell'interesse di dilazione e di differimento e delle somme aggiuntive per omesso o ritardato versamento dei contributi previdenziali e assistenziali.

[Circolare Inps n. 98/2022](#)

## Inail

---

### **Sospensione premi per le società sportive**

L'Inail, con la circolare n. 30/2022, fornisce le istruzioni operative per la fruizione del beneficio della sospensione dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei premi per l'assicurazione obbligatoria per le Federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva e le Associazioni e Società sportive professionistiche e dilettantistiche, prevista dall'articolo 39, comma 1-bis, D.L. 50/2022 convertito, con modificazioni, dalla L. 91/2022.

I versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2022 utilizzando il modello F24 e indicando nel campo "numero di riferimento": 999256 per il versamento in un'unica soluzione dei premi sospesi da effettuarsi entro il 16 dicembre 2022.

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

## Parlamento

---

### Disposizioni in materia di spettacolo

È stata pubblicata, sulla Gazzetta Ufficiale n. 180 del 3 agosto 2022, la L. 106/2022, con disposizioni in materia di spettacolo.

Di particolare interesse in materia di imprese e lavoratori:

- articolo 2 – con deleghe al Governo per il riordino delle disposizioni di legge in materia di spettacolo e per il riordino e la revisione degli strumenti di sostegno in favore dei lavoratori del settore nonché per il riconoscimento di nuove tutele in materia di contratti di lavoro e di equo compenso per i lavoratori autonomi;
- articolo 3 – istituzione del Registro nazionale dei professionisti operanti nel settore dello spettacolo;
- articolo 4 – riconoscimento della professione di agente o rappresentante per lo spettacolo dal vivo;
- articolo 8 – istituzione di un portale dell'Inps e servizi per i lavoratori dello spettacolo;
- articolo 10 – adeguamento dell'importo massimo della retribuzione giornaliera riconosciuta a fini assistenziali;
- articolo 11 – spinta all'attivazione di Tirocini formativi e di orientamento per giovani diplomati presso istituti professionali.

[L. 106/2022, Gazzetta Ufficiale n. 180 del 3 agosto 2022](#)

### Convertito in Legge il c.d. Decreto Semplificazioni

È stata pubblicata, sulla Gazzetta Ufficiale n. 193 del 19 agosto 2022, la L. 122/2022, di conversione del D.L. 73/2022, riguardante *“Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali”*.

[L. 122/2022, Gazzetta Ufficiale n. 193 del 19 agosto 2022](#)

## Ispettorato nazionale del Lavoro

---

### Decreto Trasparenza – La circolare esplicativa

L'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), d'intesa con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, ha pubblicato la circolare n. 4/2022, con la quale ha fornito le prime indicazioni di carattere interpretativo sul D.Lgs. 104/2022 – c.d. Decreto *“Trasparenza”* – recante *“Attuazione della Direttiva (UE) 2019/1152 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019, relativa a condizioni di lavoro trasparenti e prevedibili nell'Unione Europea”*.

La circolare si sofferma principalmente sulle disposizioni del Decreto, in vigore dal 13 agosto scorso, che introducono alcune importanti modifiche al D.Lgs. 152/1997, integrando gli obblighi informativi connessi all'instaurazione del rapporto di lavoro, anche con riferimento ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di collaborazione c.d. etero-organizzata.

[Circolare INL n. 4/2022](#)

## Dipartimento dello sport

---

### Sport *bonus* prima finestra 2022, ultimo *step*, l'elenco dei beneficiari

È *online*, sul sito del Dipartimento dello sport, l'elenco dei beneficiari, identificati con il numero seriale

univoco, che hanno effettuato, nel 2022, erogazioni liberali in denaro per la realizzazione e/o interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e possono usufruire del credito d'imposta pari al 65% della donazione effettuata e fino al 10% dei ricavi realizzati nel 2021. Accanto a ogni nominativo anche l'ammontare del versamento e il *tax credit* riconosciuto.

[Elenco beneficiari](#)

## Agenzia delle entrate

---

### **Stop all'esenzione Iva per i corsi di nuoto delle Asd**

L'Asd non usufruisce dell'esenzione Iva per i corsi di nuoto erogati ai minori in quanto si tratta di lezioni a scopo sportivo e ricreativo e, quindi, viene a mancare il presupposto oggettivo per usufruire dell'agevolazione, ribadito più volte dalla Corte di Giustizia Europea, di attività volta all'*"insegnamento scolastico o universitario"*. È quanto precisa l'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 393/E/2022.

[Risposta a interpello n. 393/E/2022](#)

### **Interventi sugli immobili di una Onlus, *superbonus* ad ampio raggio**

Gli interventi da eseguire su una struttura da destinare ad attività socio-sanitarie, fra cui sostituzione degli infissi rimozione delle barriere architettoniche, isolamento termico impianti di climatizzazione, con successiva trasformazione della categoria catastale da D/2 a B/1 o B/2, potranno fruire delle agevolazioni c.d. *superbonus*. È la sintesi della risposta a interpello n. 407/E/2022.

[Risposta a interpello n. 407/E/2022](#)

## Terzo settore

---

### **Il Terzo settore ha un nuovo impianto fiscale**

Cambia l'impianto fiscale previsto dalla Riforma del Terzo settore. In sede di conversione in Legge del c.d. Decreto Semplificazioni 73/2022, infatti, sono stati approvati diversi emendamenti che incidono in modo significativo sulla fiscalità e sugli adempimenti degli ETS.

L'impianto normativo non è stato riformato e il testo presenta ancora alcune criticità ma sicuramente gli emendamenti rispondono ad alcune esigenze di chiarezza e semplificazione per gli enti e possono portare al passo successivo, ossia alla richiesta di autorizzazione alla Commissione Europea. Si ricorda che l'operatività delle disposizioni fiscali è infatti prevista dall'esercizio successivo a quello di acquisizione di detta autorizzazione fatte salve alcune disposizioni già operative.

[L. 122/2022](#)

## Lega nazionale dilettanti

---

### **Conversione in L. 91/2022, del D.L. 50/2022 – c.d. "Aiuti"**

Con la circolare n. 11/2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare n. 28/2022 del Centro Studi Tributarî inerente la conversione in L. 91/2022, del D.L. 50/2022 – c.d. "Aiuti".

[Circolare n. 11/2022](#)



### Trattamento tributario corsi sportivi per bambini

Con la circolare n. 14/2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare n. 29/2022 del Centro Studi Tributarî inerente l'interpello di una Asd – trattamento tributario corsi sportivi per bambini – risposta dell'Agenzia delle entrate.

[Circolare n. 14/2022](#)

### D.L. 115/2022 – c.d. “Aiuti bis”

Con la circolare n. 16/2022 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare n. 30/2022 del Centro Studi Tributarî inerente il D.L. 115/2022 – Misure urgenti in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali e industriali – c.d. “Aiuti bis”.

[Circolare n. 16/2022](#)

### Conversione in Legge del D.L. 73/2022 – Semplificazioni

Con la circolare n. 17/2022 la Lega Nazionale Dilettanti trasmette la circolare n. 31/2022 del Centro Studi Tributarî inerente la conversione in Legge del D.L. 73/2022 – Semplificazioni.

[Circolare n. 17/2022](#)

## Sport e salute

---

### Monitoraggio attività legislativa

Sintesi della attività legislativa relativa allo sport per il periodo 4 luglio 2022 al 22 agosto 2022:

- il CdM, nella seduta n. 87 del 7 luglio 2022, su proposta del Presidente Mario Draghi e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali Andrea Orlando, ha approvato, in esame preliminare, un D.Lgs. che introduce disposizioni integrative e correttive del D.Lgs. 36/2021 in attuazione dell'articolo 5, L. 86/2019, recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici nonché di lavoro sportivo;
- pubblicato sul sito istituzionale del Dipartimento per lo sport della Presidenza del CdM, il D.P.C.M. 10 giugno 2022 per le modalità e i termini di erogazione di un nuovo contributo in favore dei gestori di impianti natatori;
- è stata pubblicata sul sito dell'Agenzia delle entrate la circolare n. 24/E con la quale si identificano le spese per attività sportive praticate dai ragazzi e le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche che danno diritto a deduzioni dal reddito, detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche;
- è stata sancita un'intesa ai sensi dell'articolo 9, comma 2, D.Lgs. 281/1997, successiva alla sentenza della Corte Costituzionale n. 123/2022, sul D.P.C.M. del 27 ottobre 2021 che regola l'utilizzo delle risorse contenute nel «Fondo per la promozione dell'attività sportiva di base sui territori», ai sensi dell'articolo 1, comma 562, L. 178/2020;
- pubblicati gli elenchi dei Comuni ammessi in relazione agli avvisi per i cluster 1, 2 e 3 del PNRR – sport e inclusione;
- pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento per lo sport:
  - un comunicato sul quarto elenco dei soggetti beneficiari del credito di imposta per le sponsorizzazioni sportive 2020;

- un comunicato avente a oggetto sport *bonus*, prima finestra 2022. Pubblicazione dell'elenco degli ammessi alla procedura del beneficio fiscale;
  - un comunicato sulla chiusura della piattaforma per l'invio delle richieste di contributi finalizzati all'acquisto di ausili sportivi;
  - un comunicato relativo al 5 per mille
- nell'ambito dell'esame in terza lettura della PDL 544-B/AC – Gelmini (Misto) “*Istituzione del Sistema terziario di istruzione tecnologica superiore*”, il Governo ha accolto l'ordine del giorno 9/544-B/62 - Furgiuele (L-SP) recante l'impegno a valutare l'opportunità di inserire le tecnologie dello sport fra quelle per cui è possibile attivare un percorso ITS;
- nell'ambito dell'esame in seconda lettura del DDL 3625/AC – Franceschini/Orlando “*Delega al Governo e altre disposizioni in materia di spettacolo*”, il Governo ha accolto l'ordine del giorno 9/3625/16 - Rizzetto (Fdl) recante l'impegno a valutare l'opportunità di istituire l'Accademia italiana di equitazione, come Fondazione composta dai rappresentanti dell'esercito Italiano, delle fondazioni sportive relative e delle associazioni di arte equestre, al fine di tutelare:
- a) la conservazione e il tramandamento delle tradizioni specifiche;
  - b) l'addestramento degli equini secondo gli insegnamenti caprilliani, con una forte visione etologica atta a promulgare il rispetto del cavallo secondo le più recenti teorie;
  - c) la formazione dei cavalieri secondo i canoni caprilliani;
  - d) la valorizzazione del turismo legato allo spettacolo equestre;
- pubblicato sul sito istituzionale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali il Decreto Direttoriale 134/2022 avente a oggetto Fondo straordinario per il sostegno degli enti del Terzo settore;
- pubblicato sul sito istituzionale del Ministero dell'istruzione un comunicato avente a oggetto PNRR, pubblicate le graduatorie dell'avviso per le palestre. 444 interventi finanziati, al Sud oltre il 52% delle risorse;
- pubblicata sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate la risposta a interpello n. 393/E/2022 a istanza di interpello avente a oggetto Iva - Trattamento applicabile ai corsi di nuoto impartiti da un'Asd. Articolo 10, n. 20), D.P.R. 633/1972;
- pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento per lo sport i primi e i secondi Decreti di ammissione a finanziamento delle manifestazioni di interesse presentate in adesione all'avviso sul PNRR *cluster 1 e 2 e cluster 3*;
- pubblicato sul sito istituzionale del Dipartimento per lo sport un comunicato sul contributo a fondo perduto per l'importo complessivo di 53.000.000 euro in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche che abbiano per oggetto sociale anche la gestione di impianti sportivi;
- la Conferenza Stato-Regioni ha sancito l'intesa sullo schema di Decreto del Ministro della salute, di concerto con il Mef, relativo all'erogazione di ausili, ortesi e protesi per lo svolgimento di attività sportive amatoriali destinate a persone con disabilità fisica;
- pubblicati sul sito istituzionale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali:
- la nota n. 11379/2022 avente a oggetto articolo 5, D.Lgs. 117/2017 (CTS). Nozione di “*interesse sociale*” e di “*particolare interesse sociale*”;
  - un comunicato avente al soggetto Odv e Aps in trasmigrazione: sospensione dal 1° luglio al 15 settembre dei termini dei procedimenti di verifica.
- in relazione all'indagine conoscitiva sui gruppi sportivi militari, le commissioni riunite difesa (IV) e cultura (VII) della Camera dei deputati hanno approvato il documento conclusivo;
- l'assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa ha adottato i seguenti atti:
- raccomandazione n. 2221 – il Governo del calcio: affari e valori (documento XII-*bis*, n. 322);
  - risoluzione n. 2420 – il Governo del calcio: affari e valori (documento XII-*bis*, n. 332);
  - risoluzione n. 2421 – le politiche dello sport in tempo di crisi (documento XII-*bis*, n. 333).
- pubblicati sul sito istituzionale del Ministero delle infrastrutture e della mobilità sostenibili:

- un comunicato avente a oggetto Olimpiadi Milano Cortina 2020-2026: il Ministro Giovannini ha firmato la direttiva sul programma di attività della Società e sul controllo analogo;
  - un comunicato avente a oggetto Mims: via libera della Conferenza Unificata al primo piano generale della mobilità ciclistica e a 27 milioni per realizzare opere idriche;
- pubblicato sul sito istituzionale del Ministero dell'istruzione un comunicato relativo al Protocollo d'intesa "Educare all'inclusione a 360°. Inclusione e valorizzazione degli studenti con disabilità intellettiva attraverso l'attività motoria e sportiva" tra il medesimo Ministero e special olympics Italia.

[Monitoraggio attività Legislativa](#)

**ec Euroconference**  
Editoria

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

**STRATEGIE D'IMPRESA PER IL SUPERAMENTO DELLA CRISI ECONOMICA**

Autore: Tiziana Guggino

Prezzo di listino versione cartacea € 15,00

ACQUISTA ORA

## Associazioni e sport n. 8-9/2022

# Principali scadenze 16 settembre 2022 al 15 ottobre 2022

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 settembre al 15 ottobre 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

<b>16</b> settembre	<p><b>Versamenti Iva mensili</b> Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di agosto. 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.</p> <p><b>Versamento dei contributi Inps</b> 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 agosto, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.</p> <p><b>Versamento delle ritenute alla fonte</b> Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese di agosto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;</li> <li>- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;</li> <li>- sui redditi di lavoro autonomo;</li> <li>- sulle provvigioni;</li> <li>- sui redditi di capitale;</li> <li>- sui redditi diversi;</li> <li>- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.</li> </ul>
------------------------	--

	<p><b>Versamento ritenute da parte condomini</b> Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese di agosto 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 di agosto.</p>
<p><b>26</b> settembre</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 di agosto.</p>
<p><b>30</b> settembre</p>	<p><b>Comunicazione telematica liquidazione periodica Iva (2° trim. 2022)</b> Scade oggi il termine per la presentazione telematica della LIPE relativa al secondo trimestre 2022, sia per i contribuenti mensili sia per i contribuenti trimestrali.</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 luglio.</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 agosto.</p> <p><b>Imposta di bollo</b> Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo complessivamente di importo superiore a euro 250 relativa alle fatture elettroniche emesse nel secondo trimestre 2022 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di 2 euro.</p> <p><b>Sistema Tessera Sanitaria (STS)</b> Ultimo giorno utile per la trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle spese sanitarie e veterinarie riferiti al primo semestre 2022 (1° gennaio 2022 – 30 giugno 2022).</p>

## Associazioni e sport n. 8-9/2022

# Le linee guida della raccolta fondi per gli enti di Terzo settore: i principi

Claudio Travaglini – Dipartimento di scienze aziendali – Università di Bologna

### L'inquadramento della raccolta fondi nel CTS

Passo dopo passo il cammino verso l'attuazione della Riforma del Terzo settore continua (lentamente e faticosamente evitiamo di ripeterlo) e ci offre la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del 22 luglio del Decreto MPLS sulle "Linee Guida per la Raccolta Fondi degli Enti di Terzo settore". Come da apprezzabile prassi la data di pubblicazione ne determina l'entrata in vigore alle raccolte che si svolgeranno dall'agosto 2022, dando tempo ai tanti enti che raccolgono fondi di adeguare i propri sistemi informativi e i propri rendiconti. Le linee guida, da lungo tempo attese, ripercorrono le caratteristiche di ente di Terzo settore e delle raccolte fondi riproponendo la definizione normativa dell'[articolo 7](#), CTS per cui:

*"1. Per raccolta fondi si intende il complesso delle attività e iniziative poste in essere da un Ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva;*

*2. gli Enti del Terzo settore, possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore".*

Le linee guida rappresentano la prevista attuazione dell'articolo 7, CTS quindi la regolamentazione sostanziale delle raccolte fondi degli ETS, lasciando esplicitamente a successivi atti quella tributaria; ciò rappresenta una novità rispetto alla precedente situazione (tipica del Terzo settore) in cui in assenza di regole sostanziali la regolamentazione tributaria (rappresentata sostanzialmente dall'obbligo di redigere e pubblicare il rendiconto) rappresentava l'unico adempimento informativo richiesto. La regolamentazione delle raccolte fondi così come affrontata nel Codice ed esplicitata nelle linee guida è, invece, espressione dei generali obblighi di trasparenza verità e correttezza per tutti gli enti di Terzo

settore tanto che il mancato adempimento delle regole e la mancata pubblicazione del rendiconto può portare dopo la sollecitazione alla cancellazione dall'ente dal registro da parte dell'ufficio del Runts e quindi alla cancellazione dello *status* di ETS (rimane sempre il dubbio sulla effettiva possibilità organizzativa da parte degli uffici del Runts di operare tale controllo nei confronti di tutti gli enti e delle raccolte).

### Caratteristiche e principi delle raccolte fondi

Premessa l'applicabilità di raccolte, regolamentazione e rendicontazione a tutti gli ETS, comprese quindi le imprese sociali, superando la distinzione tra ente commerciale e non, si afferma la possibilità di svolgere la raccolta con una collaborazione parziale con soggetti esterni o attraverso l'affidamento complessivo a un soggetto esterno dell'organizzazione della raccolta fondi.

Si afferma poi che la raccolta debba essere funzionale al sostegno delle attività di interesse generale, e non al riequilibrio di eventuali attività diverse. Tale norma appare condivisibile ma di difficile cogenza: stante l'unica soggettività giuridica dell'ETS se in un esercizio nascono obbligazioni derivanti dall'esercizio di altre attività in perdita, e le uniche somme disponibili per adempiere sono quelle provenienti dalla raccolta fondi, sembra dubbio che possa venire frapposto al creditore il vincolo di destinazione alle attività di interesse generale per negarne l'utilizzo per il soddisfacimento di precedenti obbligazioni assunte dall'ETS.

Usiamo forme dubitative poiché riteniamo che il legittimo affidamento del donatore che dona per la costruzione dell'alloggio per i bambini malati non possa essere considerato privo di tutela e si debba collocare nella gerarchia dei diritti dei diversi interlocutori dell'ETS se e quando le risorse dell'ente non siano sufficienti a onorare tutti gli impegni presi verso i diversi *stakeholders*, donatori compresi.

La condizione quindi perché questo vincolo possa essere rispettato è quella della corretta ed equilibrata gestione dell'ETS caratterizzata dal fatto che solo le attività di interesse generale possano essere gestite con un "*cosciente e programmato disavanzo*" dato che tutte le altre attività sono funzionali al loro esercizio a favore dei beneficiari.

Se la raccolta fondi deve sostenere le attività di interesse generale, allora il documento richiede che le spese o gli oneri "*devono tendere a essere congruamente inferiori ai fondi raccolti, fatte salve cause non prevedibili che compromettono il buon esito dell'attività*"; come ben sa chi opera nel settore, costi e spese delle manifestazioni di raccolta fondi sono certi e anticipati e ricavi ed entrate future e incerte.

L'espressione "*tendere a essere congruamente inferiori*" evita di porre riferimenti quantitativi vincolanti (il 33%, 50%, o il 66% di spese accettabili) alle percentuali da realizzare dalle attività di raccolta fondi

ma utilizza lo strumento della trasparenza e del controllo sociale obbligando a indicare nel rendiconto pubblicato fondi raccolti e impiegati: in tal modo donatori e pubblico sono messi in grado di controllare se la raccolta fondi sia stata condotta in maniera adeguata. Nel caso che i fondi raccolti siano inferiori agli impiegati, nella allegata Relazione illustrativa si deve dare una spiegazione di quali siano le motivazioni.

Le informazioni del rendiconto rappresentano la sintesi delle registrazioni contabili e quindi scontano le originali classificazioni per destinazione e non per natura di costi e oneri, proventi e ricavi e quindi è sempre possibile ipotizzare una sottovalutazione “*opportunistica*” dei costi delle raccolte fondi a favore della classificazione nelle attività di interesse generale.

### Il rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nelle raccolte fondi

Le linee guida richiedono di declinare per le raccolte fondi degli enti di Terzo settore l’obbligo legislativo del “*rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico*” enunciati nell’[articolo 7](#), CTS con lo scopo dichiarato di “*contribuire a migliorare il rapporto di fiducia fra i cittadini e gli Enti stessi*”: i principi di trasparenza verità e correttezza per “*tutelare i donatori, i destinatari delle donazioni e gli stessi ETS*” rappresentano una linea generale e fondamentale delle raccolte fondi.

Linee guida identiche sono rivolte a tutti gli enti di Terzo settore, indipendentemente da forma giuridica, dimensione e condizione di ente commerciale: questa unicità di normativa rende impossibile la gradualità di applicazione degli obblighi in relazione alle dimensioni delle raccolte penalizzando piccoli enti e raccolte.

Le linee guida peraltro interpretano la provenienza legislativa dei principi come base per il loro valore precettivo e non meramente programmatico e quelli che leggeremmo come suggerimenti diventano quindi indicazioni vincolanti. Preferiremmo decisamente che in atti normativi si usasse l’indicativo o l’imperativo dicendo esplicitamente cosa debbano o possano fare o non fare le organizzazioni destinatarie della norma.

### La trasparenza della comunicazione preventiva: verità e correttezza

Le linee guida a cui si conferisce valore precettivo affermano come sia “*virtuoso*” per l’ETS esporre ai donatori e altri portatori di interesse (*stakeholder*), alcuni elementi che compongono l’attività di raccolta (avremmo preferito che ci fosse stato scritto “*devono*” semplicemente dato che la virtù è un concetto giuridico singolare) dichiarando (riportiamo l’articolazione proposta dalle linee-guida):



1. *Le persone o le strutture di riferimento tra cui*
  - 1.1 *Il legale rappresentante dell'ente*
  - 1.2 *L'indicazione degli uffici o di una persona contattabile per ottenere informazioni*
2. *Le caratteristiche della raccolta tra cui*
  - 2.1 *La durata della raccolta,*
  - 2.2 *L'ambito territoriale di svolgimento,*
3. *la finalizzazione della raccolta (tra le attività di interesse generale dell'ETS)*
  - 3.1 *le attività di interesse generale dell'Ets (tra quelle esercitate dell'articolo 5, CTS)*
  - 3.2 *le eventuali categorie di specifici beneficiari*
  - 3.3 *gli eventuali enti destinatari*
4. *Se la raccolta ha finalizzazione specifica nell'ambito dell'attività di interesse generale*
  - 4.1 *l'obiettivo finanziario dei fondi da raccogliere*
  - 4.2 *la destinazione delle somme raccolte se esse fossero insufficienti a realizzare il progetto*
  - 4.3 *della destinazione delle eventuali eccedenze*
  - 4.4 *dei tempi previsti per la realizzazione del progetto*
5. *Le modalità e gli eventuali benefici per il donatore della raccolta*
  - 5.1 *Le modalità per la donazione (banca, posta, versamento diretto, canali telematici)*
  - 5.2 *Gli eventuali benefici (ad esempio, deducibilità fiscale) per il donatore e le condizioni per godimento*

Tali informazioni devono essere facilmente accessibili a tutti i potenziali donatori (quindi pubbliche) per concretizzare la trasparenza: appare semplice definire l'approvazione preventiva da parte dell'organo amministrativo del "documento della raccolta" nella forma strutturata con la relativa stampa e affissione o distribuzione in sede di raccolta diretta e pubblicazione sul sito dell'ente o addirittura la sua redazione in forma elettronica elaborabile. Avremmo definito così un vero e proprio KIFD ("Key Information Fundraising Document") con 13 informazioni strutturate sul modello del KIID richiesto agli emittenti di strumenti finanziari.

La comunicazione delle informazioni 4.1, 4.2 e 4.3 consegna al donatore una informazione preventiva sulla destinazione alternativa dei fondi nel caso di mancata realizzazione delle previsioni.

Ovviamente tali informazioni devono essere veritiere e i comportamenti di coloro che conducono la raccolta devono essere improntati alla correttezza sostanziale e formale. Peraltro, dobbiamo ricordare che l'organo di controllo monocratico o collegiale tra i tanti compiti in presenza di una attività di raccolta fondi è tenuto a vigilare "sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ... nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e

*sul suo concreto funzionamento*". Quindi, se può essere relativamente semplice per l'organo amministrativo l'approvazione di un documento preventivo, la verifica del corretto comportamento degli addetti alla raccolta, talvolta reclutati per l'occasione, non è privo di complessità e necessità di impegno per l'organo di controllo, peraltro da remunerare adeguatamente.

### Considerazioni personali tra grida manzoniane e fiducia personale e semplificazioni necessarie

Ci permettiamo al termine di questa riflessione una ultima considerazione personale al termine dell'estate.

I commercialisti, i revisori e i consulenti delle organizzazioni che operano raccolte fondi e le persone che a titolo personale o a nome di aziende partecipano alle raccolte fondi hanno solitamente amici, relazioni umane e una vita sociale (più o meno ricca e più o meno in connessione con le attività di raccolta fondi e degli enti).

Anche chi scrive partecipa talvolta piacevolmente a questa condizione umana di condivisione.

L'estate assieme al periodo natalizio sono i periodi in cui ci sono maggiori occasioni di partecipare a eventi, cene, manifestazioni in luoghi e compagnie amene che propongono contestualmente raccolte fondi a favore di meritorie cause locali, sociali, ambientali o internazionali. Solitamente chi partecipa (a partire da chi scrive) lo fa per condividere compagnia, un ambiente amichevole e una causa benefica.

Giuridicamente questi eventi sono qualificabili a pieno titolo come raccolte fondi ma dribblano completamente tutte le norme di cui sopra e sono realizzate in fiducia personale degli amici-organizzatori che nella maggioranza dei casi trattano tutte le entrate e le uscite per contanti (e non di rado ci rimettono in termini di tempo e denaro). Una esperienza recente di chi scrive era organizzata da 2 professionisti per una finalità di cooperazione internazionale che ha raccolto in spiaggia circa 150 persone con un ricavo presunto di qualche migliaio di euro: gli stessi professionisti avevano portato alcune stoviglie di casa e avevano provveduto direttamente alla preparazione dei dolci, mentre altri volontari cuocevano il pesce sulla spiaggia.

Chi scrive ha pagato in contanti senza rilascio di alcuna ricevuta e presume che nessuna rendicontazione dell'evento sarà riportata in allegato al bilancio dell'ETS organizzatore così come è convinto che il ricavato netto sarà correttamente trasferito al destinatario. Posso immaginare che questa esperienza sia stata condivisa da molti lettori.

A questo proposito torna il ricordo delle grida manzoniane, e sarei veramente curioso di conoscere quanti dei nostri qualificati lettori nelle occasioni citate abbiano avuto occasione di vedere ricevute o

di essere informati, prima, durante o dopo la raccolta fondi e della loro destinazione secondo le linee guida esposte.

Viene da pensare se non sarebbe il caso di semplificare e adeguare la normativa richiedendo una “trasparenza sostenibile” ai piccoli enti di Terzo settore spesso sostenuti da autentici volontari che organizzano feste di paese o patronali e raccolgono fondi animando i tanti piccoli borghi del nostro territorio e contribuendo in modo significativo alla costruzione di quel patrimonio fondamentale di relazioni che chiamiamo capitale sociale relazionale o più semplicemente sentirsi comunità, sanzionando pesantemente invece i profittatori dell’ETS. Lascio ai colleghi e ai lettori la riflessione su quale sia l’equilibrio possibile da costruire tra sostegno e controllo.

### SCHEDA DI SINTESI

La pubblicazione del D.M. di Linee guida per la raccolta fondi degli enti di Terzo continua il processo di attuazione della Riforma del Terzo Settore delineando le condizioni a cui gli ETS possono raccogliere fondi a supporto delle loro attività di interesse generale.



Tutte le attività di raccolta fondi devono essere svolte secondo i generali principi di trasparenza verità e correttezza nei rapporti con i sostenitori e con il pubblico, da rispettare anche nel caso in cui le attività siano svolte parzialmente o integralmente da soggetti esterni all’ETS.



L’approvazione e la pubblicazione dei punti specifici del “programma della raccolta fondi” da attuarsi da parte dell’organo amministrativo con la dichiarazione di specifici punti da comunicare preliminarmente al possibile donatore da concretezza al rapporto di verità trasparenza e correttezza preliminare nel rapporto tra ente e donatori



Si richiede che gli oneri della raccolta fondi “devono tendere ad essere congruamente inferiori ai relativi proventi” in modo da produrre un soddisfacente risultato netto da impiegare a supporto delle attività di interesse generale senza porre riferimenti quantitativi.



La mancata graduazione degli obblighi di comunicazione e rendicontazione in relazione alla dimensione dell’ETS e della raccolta comporta una maggior impegno relativo per gli enti di piccole dimensioni per cui potrebbe essere utile esternalizzare la funzione se fossero disponibili soggetti professionali qualificati che svolgano questi incarichi a prezzi accessibili.

## Associazioni e sport n. 8-9/2022

# Le modifiche all'articolo 79, CTS recate dalla conversione in Legge del Decreto Semplificazioni

Chiara Borghisani – dottore commercialista

La conversione in Legge del D.L. 73/2022 – c.d. Decreto Semplificazioni (in Gazzetta Ufficiale il 19 agosto 2022) ha portato rilevanti novità in tema di modifiche al Titolo X, D.Lgs. 117/2017 (CTS) con l'ambizioso progetto di rendere il dettato normativo sulla fiscalità degli ETS “adeguato” alla presentazione del *dossier* alla Commissione Europea per il definitivo via libera e la conseguente applicabilità della “nuova disciplina” fiscale agli ETS.

Nella scheda in calce al presente contributo sono riportati gli articoli oggetto di revisione con il confronto tra quanto previsto prima dell'entrata in vigore del c.d. Decreto Semplificazioni e le novità contenute nello stesso.

Nel presente contributo focalizzeremo l'attenzione “solo” sulle modifiche introdotte all'[articolo 79](#), CTS, articolo che reca l'architettura della nozione di “commercialità” sia delle attività esercitate dall'ente di Terzo settore sia dell'ente stesso. La Relazione illustrativa al D.Lgs. 117/2017 (CTS) chiariva il concetto di commercialità recato dal CTS:

*“il regime fiscale degli ETS, contenuto nel Titolo X, è stato disegnato tenendo conto della distinzione tra attività commerciali e non commerciali svolte e, dunque, in base alla natura dell'ente medesimo, inserendosi organicamente nella struttura del Tuir”.*

La qualifica di ente del Terzo settore non è correlata alla natura fiscale dello stesso ma discende solo e unicamente dal rispetto degli articoli [4](#) e [5](#), CTS. La natura fiscale dell'ETS consente di accedere a “regimi premiali” riservati agli ETS non commerciali, ma non incide in alcun modo sulla possibilità di potersi qualificare come ente del Terzo settore.

L'articolo 79, CTS inquadra la natura commerciale dell'ente del Terzo settore, in prima battuta, in funzione della modalità con la quale l'attività di interesse generale è esercitata e, successivamente, ponendo a confronto proventi e ricavi per determinare la prevalenza degli uni o degli altri.

La “novità” in ordine alla modalità di svolgimento dell’attività, trova una difficoltà applicativa se si prova a dipanare l’articolo in commento in tutti i suoi commi che, a parere di chi scrive non è stata risolta neppure con gli emendamenti all’[articolo 79](#) recati dal Decreto in commento ([articolo 26](#), D.L. 73/2022). Proviamo a evidenziare le criticità esaminando comma per comma il richiamato articolo 79, CTS con le modifiche introdotte.

*“1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del Titolo II, Tuir, approvato con D.P.R. 917/1986, in quanto compatibili”.*

Il comma 1 dell’articolo in commento chiarisce che agli enti di Terzo settore, a eccezione delle imprese sociali che trovano disciplina nel D.Lgs. 112/2017 loro titolato, si applicano le disposizioni del Titolo X nonché le disposizioni del Titolo II, Tuir, articoli dal [72](#) al [161](#), in quanto compatibili. Il perimetro della normativa di riferimento stabilisce una gerarchia nell’applicazione delle norme: prima quelle recate dal CTS, poi ove compatibili quelle del Tuir. Una prima criticità sorge nell’applicare la locuzione “*ove compatibili*”. Come evidenziato anche nel parere di Stato (affare n. 00927/2017), andrebbe meglio specificato cosa si intenda per “*ove compatibili*”, prevedendo una ricognizione delle norme del Tuir che sono sicuramente applicabili o viceversa quelle che sono sicuramente non applicabili (fatte salve le disposizioni che saranno abrogate con la “*scomparsa*” delle Onlus).

*“2. Le attività di interesse generale di cui all’articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2011, l’Unione Europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall’ordinamento costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari”.*

Il comma 2 introduce il vero elemento di novità recato dalla disposizione in commento poiché abbandona la strada della qualifica di ente non commerciale sulla base dell’attività esercitata, per avventurarsi su quella che prevede una doppia (2 livelli) verifica:

a) natura delle attività di interesse generale esercitate sulla base della modalità di svolgimento;

b) natura dell'ente sulla base della prevalenza dei proventi/ricavi delle diverse attività<sup>1</sup> svolte dall'ETS. Ma andiamo con ordine.

Il comma 2 qualifica la natura dell'attività di interesse generale, commerciale o non commerciale, in base alla modalità di svolgimento della stessa, dove per modalità si intende la verifica della corrispettività/economicità della prestazione erogata.

L'attività di interesse generale può essere erogata a titolo gratuito oppure dietro pagamento di corrispettivi specifici, intendendo per questi ultimi sia quelli pagati dai privati sia quelli erogati a titolo di accreditamento, convenzionamento o contratto dalla P.A.. Non rilevano quali corrispettivi gli importi da partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.

I corrispettivi così conteggiati vanno messi a confronto con i costi effettivi, se sono inferiori a questi ultimi (corrispettivi < costi) allora l'attività si considera svolta con modalità non commerciali, viceversa (corrispettivi > costi) l'attività si considera svolta con modalità commerciali.

Il c.d. Decreto Semplificazioni introduce la prima rilevante precisazione, che era stata oggetto di diverse letture da parte della dottrina, sul significato (leggasi contenuto) da dare ai costi effettivi: i costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari.

La definizione, auspicata sin dalla prima stesura del comma in commento, di costo effettivo in relazione alla composizione dello stesso non risolve la criticità legata alla determinazione della quota parte di costi indiretti e generali che possono essere allocati alle attività di interesse generale.

La questione non è di lana caprina ma sostanziale.

La definizione (composizione) dei costi effettivi (complessivi) da comparare con i corrispettivi scaturenti dall'esercizio di attività di interesse generale consente, come detto, di appurare la natura fiscale delle AIG. Risulta di tutta evidenza che maggiore è la possibilità di qualificare l'attività di interesse generale come svolta con modalità non commerciali. E diventa quindi essenziale stabilire criteri, che sconteranno sempre un grado di soggettività, il più possibile "oggettivi", validati all'interno dell'ente dal CdA e dall'organo di controllo, se presente, che consentano un ragionevole grado di difendibilità di fronte a contestazioni in caso di accertamento. Per comprendere appieno quanto argomentato si provi ad allocare, alle diverse attività svolte dall'ETS (AIG, diverse e raccolta fondi), i costi generali e indiretti usando criteri diversi: i risultati ottenuti potrebbero essere molto diversi e illuminanti rispetto alle considerazioni avanzate.

---

<sup>1</sup> L'ETS deve svolgere attività di interesse generale (commerciale o non commerciale sulla base della verifica di cui ai commi 2, 2-bis e 3, articolo 79, CTS), può svolgere attività diverse (che sono tendenzialmente attività commerciali) e attività di raccolta fondi (se priva di sinallagmaticità, è attività non commerciale).

Il secondo spunto di riflessione riguarda la rappresentazione nel bilancio di esercizio degli ETS secondo gli schemi di cui al D.M. 39/2020. Gli schemi di bilancio per gli ETS recati dal citato D.M. sono articolati per aree gestionali rappresentative delle diverse attività che un ente del Terzo settore deve e può svolgere. Come argomentato in diversi articoli apparsi sulla presente rivista la rappresentazione bilancistica degli ETS richiede la tenuta di una contabilità per natura e per destinazione che consenta di distinguere costi/oneri e proventi/ricavi afferenti alle diverse aree gestionali. Alla luce di quanto introdotto in tema di “*costi effettivi*”, a parere di chi scrive, sarebbe opportuno che l’area degli oneri/costi di supporto generale fosse un’area residuale in cui trovano evidenza i soli costi di “*conduzione dell’ente*”<sup>2</sup>. In questo modo, il bilancio che rappresenta lo strumento di trasparenza per eccellenza nel mondo ETS, sarebbe strumento immediatamente fruibile per accertare a cura degli organi preposti al controllo (primo tra tutti il Runts come indicato all’[articolo 93](#), CTS) la natura fiscale dell’ETS<sup>3</sup>.

“2-bis. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d’imposta e per non oltre 3 periodi d’imposta consecutivi”.

Proseguendo nella disamina dell’articolo, sempre in tema di natura fiscale delle attività di interesse generale, il comma 2-bis oggetto di revisione in sede di conversione del c.d. Decreto Semplificazioni, vede un innalzamento dal 5% al 6% dell’aliquota relativa all’avanzo che consente comunque di considerare come non commerciale un’attività di interesse generale; tale aliquota viene presa in considerazione per ciascun periodo di imposta e per non oltre 3 periodi d’imposta consecutivi (prima della modifica erano 2). La modifica introdotta, seppur non così sostanziale, concede un piccolo respiro in più agli enti che si troveranno a dover misurare con criteri nuovi, di difficile applicazione (come diremo nel proseguito del presente contributo) una fiscalità determinata su base annuale sui dati di bilancio. La grande sfida che attende gli enti è proprio quella di riuscire a costruire un impianto contabile che possa rispondere a una triplice esigenza:

- contabile per riclassificare il bilancio secondo gli schemi di cui al D.M. 39/2020;
- fiscale per misurare sui dati di bilancio la fiscalità dell’ETS;
- prospettica per riuscire, pur con tutte le difficoltà legate ad attività non sinallagmatiche, a monitorare l’andamento reddituale ai fini della verifica di cui sopra.

<sup>2</sup> L’idea è mutuata da quanto già previsto nelle linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit: “*Si fa inoltre presente che la suddivisione degli oneri e proventi tra diverse aree gestionali può comportare difficoltà nella ripartizione dei componenti economici “comuni” a più aree gestionali (ad esempio, costo del personale, costi per servizi, costi per ammortamenti, costi per affitti, etc.). Operativamente, si ritiene che non vi siano problemi a scomporre i costi comuni nelle diverse aree gestionali e a indicare nella Nota integrativa le metodologie adottate, per gli enti dotati di contabilità analitica o di un’adeguata struttura amministrativa. Nel caso di enti che non dispongono di una contabilità analitica, e qualora vi siano costi comuni significativi, può essere utile allegare al bilancio di esercizio una tabella che espliciti il criterio di ripartizione degli oneri*”.

<sup>3</sup> L’ETS ha l’obbligo di comunicare al Runts entro 30 giorni dalla chiusura del periodo di imposta in cui si è verificata, il mutamento di natura fiscale.

Proseguendo nell'analisi puntuale dell'[articolo 79](#), CTS tralasciando il comma 3 poiché specifico per talune attività di interesse generale svolte da specifici soggetti, passiamo ai commi 5 e 5-bis quali diretta prosecuzione dei commi 2 e 2-bis (il comma 4 pur essendo inserito prima nell'articolo va logicamente letto dopo il comma 5).

*“5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.*

*5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali”.*

Il comma 5 entra nel merito della natura dell'ente a seguito della verifica richiesta dai commi 2 e 3 in ordine alla natura dell'attività esercitata.

A titolo del comma citato la natura di ETS non commerciale è mantenuta se i ricavi scaturenti dall'esercizio di AIG svolte con modalità commerciali (non conformi al comma 2, articolo 79, CTS) unitamente ai ricavi scaturenti dallo svolgimento di attività diverse (non conteggiando i ricavi da sponsorizzazioni) non superano i proventi derivanti da attività non commerciali.

Ed è il comma 5-bis, modificato dalla conversione in Legge del c.d. Decreto Semplificazioni, che elenca i proventi considerati non commerciali per gli ETS:

- in primo luogo, i proventi scaturenti dall'esercizio di attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (che rispettano i requisiti di cui al comma 2);
- contributi (e sul punto pare doveroso precisare contributi non corrispettivi);
- sovvenzioni;
- liberalità (intendendo per quest'ultime quelle caratterizzate dall'*animus donandi*);
- quote associative;
- i proventi figurativi delle cessioni o prestazioni afferenti le attività gratuite;



– e, come aggiunto dal Decreto citato, i proventi non commerciali di cui agli articoli [84](#) e [85](#), CTS rispettivamente per Odv e Aps.

A questo punto il dettato normativo crea un riferimento circolare, poiché nell'elencare i proventi sicuramente di natura non commerciale accanto a quanto sopra elencato indica “*i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi ... 4 ...*”.

*“4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito **degli enti del Terzo settore di natura non commerciale ai sensi del comma 5:***

*a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;*

*b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), D.Lgs. 517/1993, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo”.*

Il comma 4, nella precisazione introdotta evidenziata in grassetto, dispone la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile di 2 tipologie di ricavi (sulla falsa riga di quanto oggi previsto all'[articolo 143](#), comma 3, lettere a) e b), Tuir<sup>4</sup>) per i soggetti che si qualificano come enti del Terzo Settore di natura non commerciale ai sensi del comma 5. Ma questa precisazione non ha sanato, purtroppo, il riferimento circolare, doppio si badi bene, contenuto nella lettura combinata del comma 5-*bis* e del comma 4.

Il primo riferimento circolare è proprio legato alla previsione normativa che, ai sensi del comma 4, dispone la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle 2 categorie ricavi per i soli ETS che abbiano preventivamente determinato la loro natura quale ETS non commerciali (la decommercializzazione opera a valle su tipologie di attività che generano ricavi ma che in ragione del titolo non commerciale dell'ente che li pone in essere non concorrono alla determinazione del reddito). Questo significa che, come avviene nella previsione contenuta nell'articolo 143, Tuir, la natura fiscale dell'ETS deve essere determinata “*a prescindere*” (al netto) dalla concorrenza delle 2 tipologie di remunerazione non tassate. Questo confligge con quanto previsto al comma 5-*bis* che fa concorrere, in

---

<sup>4</sup> Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c), comma 1, articolo 73:

a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi corrisposti da P.A. ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, D.Lgs. 502/1992, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), D.Lgs. 517/1993, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

senso positivo (non commerciale) proprio tali ricavi (proventi) per determinare la natura fiscale dell'ETS di fatto considerandoli sempre e comunque non commerciali. E questo li pone di fatto quali proventi non commerciali sempre e comunque, rendendo di fatto superflua la previsione recata dal comma 4.

Il secondo riferimento circolare è legato alla previsione di non concorrenza al reddito imponibile, contenuta sempre nell'[articolo 79](#), comma 4, lettera b), CTS dei

*“contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), D.Lgs. 517/1993, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo”.*

In sostanza il richiamo ai contributi pubblici erogati nello svolgimento di attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (commi 2 e 3, articolo 79, CTS) li qualifica *ab origine* come entrate non commerciali (al pari dei corrispettivi pagati dall'utenza per lo svolgimento delle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali) rendendo del tutto, di nuovo, superflua la precisazione che gli stessi non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Rimane oscura, perché non chiarito negli emendamenti proposti, la corretta lettura del combinato disposto dei commi 4 e 5-*bis* in tema di raccolte pubbliche occasionali di fondi.

La questione da chiarire, sostanziale per gli enti che si avvalgono di tale modalità di reperimento delle risorse, è come considerare le raccolte fondi:

- proventi che concorrono, in senso positivo, a determinare la natura non commerciale dell'ETS (vale quanto previsto al comma 5-*bis*) e pertanto non tassate perché non annoverate tra i ricavi commerciali;
- “*neutrali*” nella determinazione della natura fiscale dell'ente del Terzo settore e la cui tassazione è subordinata alla natura fiscale dello stesso: non tassate se l'ETS risulta non commerciale, tassate (al pari di tutti gli altri proventi) se l'ETS risultasse commerciale (in linea con quanto previsto al comma 4).

La questione è davvero rilevante e se non affrontata rischia di costituire un ostacolo all'espressione di parere autorizzatorio da parte della Commissione Europea.

*“5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di Terzo settore non commerciale a ente di Terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale. Per i 2 periodi d'imposta successivi al termine fissato dall'articolo 104, comma 2, il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale e da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica”.*

Anche il comma 5-*ter* è stato oggetto di revisione: nella versione ante conversione in Legge del D.L.

73/2022 il mutamento di qualifica da ETS non commerciale a ETS commerciale era previsto a partire dall'esercizio in cui l'ente assume la qualifica di ente commerciale. A seguito delle modifiche introdotte il mutamento da ETS non commerciale a ETS commerciale (e viceversa) opera a partire dall'esercizio successivo a quello in cui avviene ma solo per i primi 2 anni successivi all'entrata in vigore della parte fiscale del codice. La previsione del mutamento di qualifica a partire dall'esercizio successivo a quello in cui avviene è assolutamente ragionevole e non si capisce come mai sia stata limitata solo nei primi 2 anni successivi al termine fissato dall'articolo 104, comma 2. Sul punto l'auspicio è che tale disposizione possa essere applicata anche per gli anni a venire con una nuova revisione dell'[articolo 79](#), CTS.

*“6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità”.*

Infine, il comma 6 dell'articolo in commento chiarisce che i corrispettivi pagati dai soci per la cessione di beni e le prestazioni dei servizi afferenti l'esercizio di attività di interesse generale sono soggette alla verifica di cui ai commi 2, 2-bis anche se i fruitori sono i soci stessi dell'ente. La qualifica di socio, per la generalità degli ETS (con la sola eccezione delle Apa), non è uno *status* che consenta di godere di agevolazioni particolari ma è soggetta alla disciplina generale che regola la fiscalità delle attività di interesse generale. Sul punto le interpretazioni erano state discordanti poiché il testo normativo, in assoluta incoerenza, sembrava considerare sempre e comunque commerciali i corrispettivi, per la fruizione delle attività di interesse generale svolte dall'ente, pagati dai soci.

La modifica ha riportato nella corretta lettura la norma che, al pari di quanto già oggi previsto dall'[articolo 148](#), Tuir, intende puntualizzare unicamente che lo *status* di socio non è foriero di agevolazioni specifiche.

La disamina del novello testo dell'[articolo 79](#), CTS quand'anche consenta la presentazione della richiesta di autorizzazione alla Commissione Europea non è ancora sufficiente per poter applicare con chiarezza il disposto normativo recato dall'articolo citato. Gli enti si trovano in una condizione di incertezza troppo pesante, gravati da obblighi di trasparenza importanti senza che la trasparenza tanto invocata per loro sia applicata anche dal Legislatore. A corollario di quanto scritto si segnala che le modifiche introdotte all'articolo 79, CTS in sede di presentazione alla Camera erano diverse (e più complete) rispetto alla versione licenziata dal Senato.

E per non dimenticare, manca ancora una puntualizzazione della disciplina Iva: allo stato attuale tutte le attività poste in essere con abitualità, professionalità e organizzazione (a prescindere dalla loro qualifica reddituale tra commerciale e non commerciale o decommercializzate) sono attività soggettivamente rilevanti ai fini Iva.

Articolo 79, CTS <i>ante</i> modifiche	Contenuto delle modifiche apportate dal D.L. 73/2022 convertito
<p>Comma 1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del Titolo II, Tuir, approvato con D.P.R. 917/1986, in quanto compatibili.</p> <p>Comma 2. Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001, l'Unione Europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.</p> <p>Comma 2-bis. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il <b>5%</b> i relativi costi per ciascun</p>	<p>al comma 2, alla fine, è aggiunto il seguente periodo:</p> <p><i>"I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari".</i></p> <p>al comma 2-bis le parole "5%" sono sostituite dalle seguenti "6%" e le parole "e per non oltre 2 periodi d'imposta consecutivi" sono sostituite dalle seguenti "e per non oltre 3 periodi d'imposta consecutivi".</p>

periodo d'imposta e **per non oltre 2 periodi d'imposta consecutivi**. (1)

Comma 3. Sono altresì considerate non commerciali:

a) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;

b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 a università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal D.P.R. 135/2003;

b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi (2).

COMMA 4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore **di cui al comma 5**:

a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), D.Lgs. 517/1993, (3) delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.

al comma 4, le parole "di cui al comma 5", sono sostituite dalle seguenti: "**di natura non commerciale ai sensi del comma 5**".

Comma 5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, [...] (4).

Comma 5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali. (5)

Comma 5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di Terzo settore non commerciale a ente di Terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale. (5)

Comma 6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei (6), **familiari e conviventi** degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione

al comma 5-bis, dopo le parole "le quote associative dell'ente," sono aggiunte le seguenti "**i proventi non commercializzati di cui agli articoli 84 e 85,**".

al comma 5-ter, è aggiunto, in fine, il seguente periodo:

***"Per i 2 periodo d'imposta successivi al termine fissato dall'articolo 104 comma 2, il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale o da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica".***

al comma 6  
6.1) le parole: "familiari e conviventi", ovunque ricorrono, **sono sostituite dalle seguenti "familiari conviventi"**,

<p>del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei (6) familiari e (7) conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.</p>	<p>6.2) al terzo periodo sono aggiunte, al fine, le seguenti parole “, <b>salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis</b>”;</p>
--	---

### SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 79, CTS, architrave della riforma fiscale degli ETS, è stato oggetto di revisione nella conversione in Legge del c.d. Decreto Semplificazioni. Revisioni sicuramente importanti ma non sufficienti a chiarire la corretta applicazione dell'articolo in commento.



Nella disamina del presente contributo, comma per comma, sono evidenziate le modifiche introdotte e soprattutto le criticità legate all'applicazione della norma.



Ancora una volta emerge un quadro confuso in cui la fiscalità degli ETS, lungi dall'essere chiara e definita, sconta incertezze importanti.



A tutto questo si aggiunge, poiché inscindibilmente collegato, un assetto contabile complesso reso ancor più complesso dalle indicazioni recate dall'Oic 35.

## Associazioni e sport n. 8-9/2022

# Il nuovo regime degli impatriati per i lavoratori sportivi

Francesca Benini – avvocato

### Premessa

Il Legislatore, in sede di conversione del D.L. 21/2022, ha completamente riscritto il regime degli impatriati previsto per i lavoratori sportivi.

In particolare, la nuova disciplina prevede la possibilità per tali soggetti di beneficiare della detassazione agevolata del 50% del reddito solo ed esclusivamente al ricorrere di 2 condizioni: una legata all'età dell'atleta (maggiore di 20 anni) e l'altra all'ammontare del reddito complessivo dallo stesso percepito (superiore a 1.000.000 di euro ovvero 500.000 euro a seconda della disciplina sportiva praticata).

Tutti gli altri lavoratori sportivi, invece, in base alla nuova disciplina, sono esclusi dalla possibilità di accedere al regime degli impatriati oggetto di esame.

La nuova normativa trova applicazione a decorrere dal periodo di imposta 2022 ma, tuttavia, prevede un regime transitorio secondo il quale il contribuente può continuare a invocare la previgente disciplina in relazione a quei redditi derivanti da contratti in essere alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 21/2022 (ossia, 21 maggio 2022) e fino alla loro naturale scadenza.

Con il presente contributo, si intende illustrare brevemente, non solo la nuova disciplina del regime degli impatriati prevista per i lavoratori sportivi, ma anche quella previgente che, come detto, in alcuni casi, continuerà a trovare applicazione nei prossimi periodi di imposta.

### La disciplina previgente del regime degli impatriati

In origine, il Legislatore, con l'[articolo 16](#), commi 5-*quater* e 5-*quinquies*, D.Lgs. 147/2015, aveva previsto alcune limitazioni alla possibilità di beneficiare del regime degli impatriati con riferimento ai c.d. sportivi professionisti, ossia ai lavoratori sportivi che percepivano redditi in forza di rapporti di lavoro sportivo ai sensi della L. 91/1981.

Tali limitazioni erano state introdotte al fine di non favorire eccessivamente i soggetti che svolgono attività lavorative con elevata redditività.



Nello specifico, il citato articolo 16, D.Lgs. 147/2015, prevedeva che i redditi degli sportivi professionisti impatriati concorressero alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare, in luogo del 30% previsto per la generalità dei contribuenti.

La normativa interessava gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi e i preparatori atletici che svolgono la propria attività:

- a titolo oneroso;
- con carattere di continuità;
- nell’ambito delle Federazioni affiliate al Coni, ossia la Federazione italiana giuoco calcio (Figc), la Federazione italiana pallacanestro (Fip), la Federazione ciclistica italiana (Fci) e la Federazione italiana golf (Fig).

La citata limitazione, pertanto, non si estendeva ai c.d. dilettanti, ossia agli sportivi appartenenti a categorie diverse da quelle appartenenti alle Federazioni sportive affiliate al Coni (ad esempio, pallavolisti, tennisti ovvero nuotatori): tali atleti erano esclusi dalle limitazioni di cui all’articolo 16, commi 5-*quater* e 5-*quinquies*, D.Lgs. 147/2015 e, pertanto, potevano beneficiare del regime degli impatriati in misura piena.

L’Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 447/E/2021](#), aveva espressamente affermato che potevano accedere al regime degli impatriati tutti gli sportivi professionisti, indipendentemente dalla loro cittadinanza. In altre parole, il regime degli impatriati poteva essere invocato dagli sportivi professionisti che erano cittadini dell’Unione Europea o di uno Stato *extra* UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

Gli sportivi professionisti potevano beneficiare del regime degli impatriati a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferiva la residenza fiscale in Italia e per i 4 periodi di imposta successivi. La suddetta agevolazione fiscale, inoltre, poteva essere prorogata di ulteriori 5 periodi di imposta nel caso in cui gli sportivi professionisti impatriati:

- avessero almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo; ovvero
- diventassero proprietari di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento nel nostro Stato o nei 12 mesi precedenti al trasferimento. L’unità immobiliare poteva essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli anche in comproprietà con l’impatriato.

Gli sportivi professionisti, tuttavia, a differenza della generalità degli impatriati, non potevano invocare la riduzione al 10% dell’imponibile prevista in caso di:

- trasferimento nel Mezzogiorno;
- prolungamento della durata dell'agevolazione in presenza di 3 figli minorenni o a carico.

Le limitazioni relative al regime degli impatriati di cui all'[articolo 16](#), commi 5-*quater* e 5-*quinqües*, D.Lgs. 147/2015 si applicavano ai redditi di lavoro (dipendente e autonomo) prodotti in Italia dagli sportivi professionisti.

A questo riguardo, si evidenzia che l'[articolo 3](#), comma 1, L. 91/1981 sancisce che *“la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato”*.

In linea generale, pertanto, il citato articolo prevede, per gli atleti, una presunzione di subordinazione del rapporto di lavoro. In base a tale presunzione, rientravano nel regime degli impatriati (e, quindi, nelle relative limitazioni) tutte le somme percepite dagli sportivi professionisti, compresi i benefici in natura (c.d. *fringe benefit*) erogati dalle squadre di appartenenza<sup>1</sup>.

Oltre al reddito di lavoro dipendente, le limitazioni di cui all'[articolo 16](#), commi 5-*quater* e 5-*quinqües*, D.Lgs. 147/2015 si applicavano anche al reddito di lavoro autonomo percepito dagli atleti, ossia al reddito derivante da rapporti aventi i requisiti di cui all'articolo 3, comma 2, L. 91/1981:

- l'attività viene svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegare in un breve periodo di tempo;
- l'atleta non è contrattualmente vincolato a effettuare sedute di preparazione o allenamento;
- la prestazione, pur avendo carattere continuativo, non supera 8 ore settimanali o 5 giorni ogni mese o 30 giorni ogni anno<sup>2</sup>.

Per gli *“sportivi professionisti”* diversi dagli atleti (ossia, allenatori, direttori tecnico-sportivi e preparatori atletici), invece, la tipologia di reddito deve essere accertata caso per caso in base alle caratteristiche del singolo rapporto contrattuale.

A questo riguardo, si ricorda che l'Agenzia delle entrate, con la risposta a [istanza a interpello n. 315/E/2022](#), ha espressamente riconosciuto che l'attività esercitata da un agente sportivo che svolge una attività in forma individuale rientra espressamente nell'ambito della *“libera professione”* e, pertanto, i redditi che esso consegue, in assenza di un rapporto di subordinazione, devono essere qualificati come *“redditi di lavoro autonomo”* ex [articolo 53](#), Tuir.

---

<sup>1</sup> È il caso, ad esempio, delle spese di vitto e alloggio a titolo di prima sistemazione per i calciatori non ancora in possesso di una propria abitazione, dei biglietti omaggio per i familiari, dei beni (capi di abbigliamento, orologi, veicoli, etc.) assegnati agli atleti in virtù di contratti con gli *sponsor*, ....

<sup>2</sup> In tale ipotesi, ai sensi dell'articolo 15, L. 91/1981, i redditi percepiti dagli atleti devono essere tassati in base alle disposizioni sui rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (articolo 50, comma 1, lettera c-*bis*), Tuir) ovvero come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Gli sportivi professionisti potevano beneficiare del regime degli impatriati a condizione che venisse versato un contributo pari allo 0,50% della base imponibile.

Le entrate derivanti dal predetto contributo venivano versate in apposito capitolo delle entrate del bilancio dello Stato, per essere riassegnate a un capitolo da istituire nello stato di previsione del Mef, per il successivo trasferimento nel bilancio autonomo della Presidenza del CdM allo scopo di potenziare i settori giovanili.

Il contributo dello 0,50% doveva essere versato annualmente entro il termine di pagamento del saldo dell'Irpef relativa al periodo di imposta di riferimento (D.M. 26 gennaio 2021).

Tale versamento doveva essere effettuato tramite modello F24 ai sensi dell'[articolo 17](#) e ss., D.Lgs. 241/1997, senza la possibilità di avvalersi della compensazione ivi prevista.

Il codice tributo da utilizzare per effettuare il versamento era il "1900" (Agenzia delle entrate, [risoluzione n. 17/E/2021](#)).

Contestualmente al versamento, i soggetti che optavano per il regime degli impatriati erano tenuti a comunicare al Dipartimento per lo sport, l'adesione al regime agevolato, la somma versata, i dati identificativi del soggetto optante, del datore di lavoro e della Federazione sportiva nazionale di riferimento. Tali dati venivano, quindi, comunicati dal Dipartimento all'Agenzia delle entrate.

### La nuova disciplina introdotta con l'articolo 12-quater, D.L. 21/2022

Come detto in premessa, il Legislatore, in sede di conversione del D.L. 21/2022, ha introdotto l'[articolo 12-quater](#) per mezzo del quale ha interamente sostituito i commi 5-quater e 5-quinquies del D.Lgs. 147/2015, riscrivendo – di fatto – il regime degli impatriati applicabile ai lavoratori sportivi.

Tale novella legislativa è stata introdotta al fine di restringere ulteriormente l'ambito di applicazione del regime oggetto di esame agli atleti già affermati, senza, tuttavia, penalizzare eccessivamente i giovani sportivi italiani.

Al fine di raggiungere il citato obiettivo, il Legislatore, con il nuovo comma 5-quater dell'[articolo 16](#), D.Lgs. 147/2015, ha previsto l'esclusione in via generalizzata del regime degli impatriati agli sportivi i cui rapporti di lavoro siano regolamentati:

- dalla L. 91/1981 (recante norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti);
- dal D.Lgs. 36/2021 (recante norme relative al riordino e alla riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo).

Contestualmente a tale esclusione, tuttavia, il Legislatore ha previsto l'applicazione del regime degli impatriati ad alcune specifiche categorie di lavoratori sportivi.

In particolare, il nuovo comma 5-*quater* dell'[articolo 16](#), D.Lgs. 147/2015 ha previsto che, a decorrere dal 2022, il regime agevolativo oggetto di esame si applica, in presenza degli altri requisiti previsti dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, esclusivamente nei casi in cui:

- i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Coni nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a 1.000.000 di euro;
- i redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal Coni nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a 500.000 euro.

Le principali novità introdotte dall'[articolo 12-\*quater\*](#), D.L. 21/2022 sono sostanzialmente rappresentate dal limite di età dello sportivo (che deve aver compiuto il ventesimo anno di età) e dal suo reddito complessivo (1.000.000 di euro ovvero 500.000 euro), la cui entità varia a seconda della data a decorrere dalla quale le Federazioni sportive (già elencate nel precedente capitolo) hanno ottenuto la qualificazione professionistica (prima o dopo il 1990).

Autorevole dottrina<sup>3</sup> ha correttamente evidenziato che il nuovo articolo 16, comma 5-*quater*, D.Lgs. 147/2015 condiziona l'accesso al regime degli impatriati al "*reddito complessivo*" dei lavoratori sportivi, anziché a quello derivante esclusivamente dall'attività sportiva svolta.

La condizione introdotta dal Legislatore ha sollevato non poche problematiche applicative: in particolare, quella di rendere impossibile, in sede di stipulazione del contratto sportivo, di stabilire se il contribuente ha la facoltà o meno di beneficiare del regime degli impatriati.

Il richiamo al "*reddito complessivo*", infatti, porta ad affermare che la verifica del superamento del limite (1.000.000 di euro ovvero 500.000 euro) possa essere effettuata solo ed esclusivamente alla fine dell'esercizio solare, ossia quando viene eseguita la sommatoria di tutti i redditi posseduti dal lavoratore sportivo nell'anno solare, qualunque sia la loro categoria di appartenenza e a patto che non siano soggetti a imposte sostitutive o a ritenute a titolo di imposta.

L'unica soluzione per risolvere alla radice tale problematica è quella di prevedere la sottoscrizione di contratti sportivi che riconoscano all'atleta compensi superiori ai limiti previsti dalla nuova disciplina degli impatriati.

---

<sup>3</sup> M. Castiglioni, C. Di Felice e S. Trettel, "*Regime impatriati lontano dal contratto*", in ItaliaOggi del 3 giugno 2022 e G. Ferranti, "*Il nuovo regime dei lavoratori sportivi impatriati*", in Il fisco, n. 27/2022, pag. 1-2607.

Il regime oggetto di esame continua a prevedere, come in passato, che, al ricorrere delle condizioni di cui all'[articolo 16](#), D.Lgs. 147/2015, il reddito dei lavoratori sportivi concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del suo ammontare (anziché del 30%, come previsto per la generalità degli impatriati).

La nuova formulazione, inoltre, conformemente a quanto previsto precedentemente, esclude la possibilità di invocare la maggiore detassazione del reddito (nella misura del 90%) individuata per tutti gli impatriati nel caso di:

- almeno 3 figli minorenni o a carico;
- trasferimento della residenza fiscale in una delle Regioni nel Mezzogiorno.

La nuova disciplina, inoltre, ai sensi dell'articolo 16, comma 5-*quinqüies*, D.Lgs. 147/2015, conferma l'obbligo per i lavoratori sportivi che aderiscono al regime degli impatriati di versare un contributo pari allo 0,5% della base imponibile (ossia, del reddito agevolato).

Le entrate derivanti dal predetto contributo sono versate in apposito capitolo delle entrate del bilancio dello Stato, per essere riassegnate a un capitolo da istituire nello stato di previsione del Mef, per il successivo trasferimento nel bilancio autonomo della Presidenza del CdM allo scopo di potenziare i settori giovanili.

La definizione dei criteri e delle modalità di attuazione è demandata a un apposito Decreto Mef.

### Il regime transitorio

L'[articolo 12-\*quater\*](#), comma 3, D.L. 21/2022 prevede che il nuovo regime degli impatriati oggetto di esame si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione dello stesso D.L. 21/2022 (ossia, 21 maggio 2022).

Tale articolo, inoltre, prevede che, in ogni caso, le disposizioni di cui ai commi 5-*quater* e 5-*quinqüies* dell'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 21/2022 (ossia, 21 maggio 2022), continuano ad applicarsi ai redditi derivanti dai contratti in essere alla medesima data e fino alla loro naturale scadenza.

Come giustamente osservato da autorevole dottrina<sup>4</sup>, non è chiaro il significato che il Legislatore ha voluto attribuire alla locuzione "*naturale scadenza del contratto*". Nello specifico, è stato sollevato l'interrogativo se uno sportivo che venga trasferito a titolo temporaneo o definitivo a un'altra società sportiva possa continuare o meno a beneficiare del previgente regime degli impatriati.

---

<sup>4</sup> M. Tenore e S. Trettel, "*L'agevolazione ai redditi alti*", in Italia Oggi del 14 maggio 2022.

A questo riguardo, è stato evidenziato che, nel caso in cui venisse negata la fruizione, la società subentrante, a parità di ingaggio netto dello sportivo, sarebbe tenuta ad affrontare un costo notevolmente superiore.

Per tale ragione, è stato correttamente osservato che potrebbe essere opportuno, in sede di chiarimenti, garantire ai lavoratori sportivi la continuità del previgente regime degli impatriati fino al completamento minimo di spettanza del beneficio, a prescindere dalle sorti del contratto.

### La riforma dell'ordinamento sportivo applicabile dal 2023

Per comprendere a pieno le novità introdotte in materia di regime degli impatriati, è necessario ricordare che, a decorrere dal 1° gennaio 2023, entrerà in vigore il D.Lgs. 36/2021, ossia il decreto emanato in attuazione della L. 86/2019 di riforma del settore dello sport.

In virtù di tale decreto, verrà abrogata la L. 91/1981 (che, come detto, regola i rapporti tra società e sportivi professionisti) ed eliminata la distinzione fra gli atleti “*professionisti*” e quelli “*dilettanti*”.

Nello specifico, verrà introdotta una definizione unitaria della figura del lavoratore sportivo, secondo una nozione di professionismo sostanziale che supererà la citata distinzione tra professionisti e dilettanti.

La nuova disciplina porterà a individuare nel mondo dello sport una diversa contrapposizione tra i lavoratori sportivi, che ricevono un compenso per l'esercizio della propria attività agonistica, e gli atleti amatoriali che, invece, svolgono l'attività in modo personale, spontaneo e non retribuito.

In particolare, il Legislatore, con l'[articolo 25](#), D.Lgs. 36/2021, ha definito la nuova figura del lavoratore sportivo come “*l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo al di fuori delle prestazioni amatoriali di cui all'articolo 29*”.

Tale definizione ricalca – nella sostanza – la figura dello sportivo professionista di cui all'[articolo 2](#), L. 91/1981, eliminando, tuttavia, le distinzioni di sesso e di settore, professionistico e dilettantistico.

I lavoratori sportivi, infatti, conformemente agli sportivi professionisti, si caratterizzano per svolgere un'attività onerosa, le cui prestazioni sono qualificate:

– in via presuntiva, come rapporto di lavoro dipendente<sup>5</sup>; ovvero

---

<sup>5</sup> Articoli 26 e 27, comma 2, D.Lgs. 36/2021. È bene evidenziare che, ai sensi dell'articolo 27, comma 4, D.Lgs. 36/2021, “*il rapporto di lavoro si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta, a pena di nullità, tra lo sportivo e la società destinataria delle prestazioni sportive, secondo il contratto tipo predisposto ogni 3 anni dalla Federazione sportiva nazionale, dalla Disciplina sportiva associata e dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative, sul piano nazionale, delle categorie di lavoratori sportivi interessate, conformemente all'accordo collettivo stipulato*”.

– come rapporto di lavoro autonomo, anche nelle ulteriori forme di collaborazioni coordinate e continuative<sup>6</sup> e prestazioni occasionali<sup>7</sup>.

Le modifiche che verranno introdotte con il D.Lgs. 36/2021 porteranno a una forte penalizzazione di quegli atleti che in passato svolgevano la propria attività al di fuori di quelle riconducibili al professionismo sportivo di cui alla L. 91/1981.

Tali soggetti, infatti, prima della riforma avevano la possibilità di beneficiare del regime degli impatriati come tutti i contribuenti che rientravano in Italia, senza subire alcun tipo di limitazione in termini di percentuale di tassazione agevolata. A seguito della novella legislativa, invece, anche questi soggetti rientreranno nella definizione di “*lavoratori sportivi*” e, pertanto, risulteranno destinatari delle nuove misure contenute nei commi 5-*quater* e 5-*quinqies* dell'[articolo 16](#), D.Lgs. 147/2015.

Gli unici soggetti che, invece, a seguito della riforma, rimarranno esclusi da regime degli impatriati sono i c.d. “*sportivi amatoriali*”.

Tali soggetti, secondo la definizione contenuta nell'[articolo 29](#), comma 1, D.Lgs. 36/2021, sono qualificati come coloro che “*mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ma esclusivamente con finalità amatoriali*”.

Secondo il nuovo dettato normativo, gli amatori non vengono retribuiti per le loro prestazioni sportive ma – al più – possono ricevere a titolo di riconoscimento “*premi e compensi occasionali in relazione ai risultati ottenuti nelle competizioni sportive, nonché indennità di trasferta e rimborsi spese, anche forfettari*” (articolo 29, comma 2, D.Lgs. 36/2021).

Tali riconoscimenti sono qualificati come redditi diversi ai sensi degli articoli [67](#) e [69](#), Tuir, ossia come redditi che, per loro natura, sono oggettivamente esclusi dalle categorie reddituali agevolabili secondo il regime degli impatriati di cui all'articolo 16, D.Lgs. 147/2015.

### SCHEDA DI SINTESI

Il Legislatore, in origine, con l'articolo 16, commi 5-*quater* e 5-*quinqies*, D.Lgs. 147/2015 aveva previsto alcune limitazioni del regime degli impatriati con riferimento agli sportivi professionisti. In particolare, aveva previsto che i redditi di tali soggetti concorressero alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare, in luogo del 30% previsto per la generalità dei contribuenti.

<sup>6</sup> Articolo 25, comma 2, D.Lgs. 36/2021.

<sup>7</sup> Articolo 25, comma 4, D.Lgs. 36/2021.

Inoltre, per espressa previsione normativa, con riferimento a tali rapporti non si applicava la riduzione al 10% dell'imponibile prevista in caso di:

- trasferimento nel Mezzogiorno;
- prolungamento della durata dell'agevolazione in presenza di 3 figli minorenni o a carico.



La nuova disciplina prevede che il regime degli impatriati si applica, in presenza degli altri requisiti previsti dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, agli sportivi professionisti esclusivamente nei casi in cui:

- i redditi derivanti dai rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Coni nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a 1.000.000 di euro;
- i redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal Coni nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a 500.000 euro.



Ai sensi dell'articolo 12-*quater*, comma 3, D.L. 21/2022:

- il nuovo regime degli impatriati per i lavoratori sportivi si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione dello stesso D.L. 21/2022 (ossia, 21 maggio 2022);
- la disciplina previgente continua ad applicarsi ai redditi derivanti dai contratti in essere alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 21/2022 (ossia, 21 maggio 2022) e fino alla loro naturale scadenza.



Ai sensi del D.Lgs. 36/2021, il Legislatore, a decorrere dal 1° gennaio 2023, ha previsto la riforma dell'ordinamento sportivo, eliminando la distinzione tra mondo professionistico e dilettantistico, in favore di una più tenue contrapposizione fra prestazioni verso corrispettivo e prestazioni sportive amatoriali, ovvero tra lavoratori sportivi che ricevono un compenso per l'esercizio dell'attività agonistica e sportivi amatoriali che, invece, svolgono l'attività in modo personale, spontaneo e soprattutto gratuito.



## Associazioni e sport n. 8-9/2022

### a) **Le Ssd che diventano anche imprese sociali potranno godere della applicazione della L. 398/1991?**

La risposta è complessa. Partiamo dal dato pacifico: alle imprese sociali non si applica il Titolo X, CTS. Essendo l'inapplicabilità della L. 398/1991 prevista solo in detta norma, si ritiene in linea generale che anche quando entrasse in vigore, ricevuta l'autorizzazione dalla Unione Europea la disciplina fiscale degli enti del Terzo settore, le sportive che siano anche imprese sociali potranno continuare a utilizzare la L. 398/1991.

Il problema che si pone è altro. Se la Ssd non ha previsto la possibilità, concessa già da oggi alle imprese sociali e a tutte le Ssd quando entrerà in vigore il D.Lgs. 36/2021, di distribuzione parziale di utili l'applicabilità è certa; nel caso in cui, invece, sia stata prevista in statuto questa sia pure limitata distribuzione di utili si ritiene che la possibilità di godere della L. 398/1991 venga meno.

### b) **Può convenire per una associazione sportiva diventare ente del Terzo settore?**

La risposta richiede un esame che dovrà essere fatto caso per caso, non esistendo una risposta univoca, affermativa o negativa, che possa valere per tutti.

Dobbiamo partire da un presupposto. All'interno del Registro unico del Terzo settore (Runts) non esiste una sezione "*associazioni sportive*". Pertanto, le sportive dovranno accedere a sezioni tipizzate per altre realtà (ad esempio, Odv o Aps) o in quella residuale degli altri enti.

Dando per presupposto che la sezione più affine alla natura e all'oggetto dell'attività delle sportive è quella delle Aps, il primo dato da verificare è se la nostra sportiva abbia i requisiti previsti dal CTS per diventare anche Aps (ad esempio il numero minimo di 7 associati o la proporzione tra associati o volontari e lavoratori).

In più se abbia la struttura organizzativa per poter rispettare gli adempimenti richiesti dalla iscrizione al Runts. Assodato che sussistano tutti i presupposti sopra citati va segnalato che, alla luce della recente novella alla disciplina fiscale del Titolo X, CTS (sia pure al momento in attesa del definitivo via libera da parte della Unione Europea), la disciplina fiscale degli enti del Terzo settore che abbiano ricavi commerciali inferiori ai 130.000 euro si è avvicinata molto a quella prevista per le sportive.

Pertanto, anche l'eventuale scriminante di carattere fiscale è venuta meno.

Ne deriva che, in special modo se l'attività svolta possa prevedere un convenzionamento con l'ente locale per lo svolgimento di servizi o per la gestione degli impianti, appare opportuno procedere all'iscrizione al Runts e così entrare nel Terzo settore.

Nei casi non rientranti tra quelli indicati sicuramente appare necessario un ulteriore approfondimento sull'opportunità per la sportiva di accedere al Terzo settore.

### c) **Una associazione sportiva che sia anche associazione di promozione sociale quale denominazione dovrà usare?**

La denominazione corretta che oggi dovrà avere una sportiva iscritta anche al Runts come associazione di promozione sociale sarà: "*Virtus XXXX associazione sportiva dilettantistica aps*".

Questo perché l'acronimo Aps come tale è espressamente citato nel CTS e, pertanto, ha un significato univoco. Per quanto riguarda, invece, la componente sportiva dobbiamo ricordare che il vigente comma 18, [articolo 90](#), L. 289/2002 stabilisce l'obbligo di inserire nella denominazione la finalità sportiva dilettantistica ma non prevede sigle o acronimi che possano fare riferimento a detta finalità. Ecco che termini come Asd o Ssd che per

gli operatori del settore hanno ormai un unico significato, potrebbero diventare un problema se letti da soggetto che abitualmente non si occupa di sport.

Ne deriva che l'acronimo Asd o Ssd non sembra pertanto, nel silenzio della legge, soddisfare la definizione dell'obbligo legislativo.

**d) L'attività di interesse generale a carattere corrispettivo (ad esempio, l'organizzazione di un corso aperto a tutti) posta in essere in modalità non commerciali da un ente del Terzo settore deve essere assoggettata a Iva?**

Al momento non si rinvencono norme che possano far ritenere che tale attività non sia soggetta a Iva. Ne deriva che anche gli Ets non commerciali saranno tenuti a dotarsi di partita Iva ove svolgano attività a carattere oneroso dietro corrispettivo da parte di terzi.

**e) Sarà possibile per un ente del Terzo settore svolgere come attività di interesse generale attività sportiva dilettantistica senza essere iscritto al nuovo registro delle attività sportive attivato dal 31 agosto presso il Dipartimento dello sport della presidenza del CdM?**

No, in quanto solo l'iscrizione al registro certificherà l'effettivo svolgimento di attività sportiva dilettantistica.

**f) Le novità contenute nel c.d. Decreto Trasparenza rilevano anche ai fini dei compensi sportivi?**

Il D.Lgs. 104/2022 (c.d. Decreto Trasparenza) pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 176 del 29 luglio 2022, prevede, in attuazione della Direttiva UE 2019/1152, obblighi informativi a tutela del lavoratore, secondo trasparenza, chiarezza, precisione e prevedibilità. Quanto all'ambito di applicazione, la disciplina interessa, tra l'altro, i rapporti di lavoro subordinato e le collaborazioni coordinate e continuative.

Quanto alle c.d. collaborazioni amministrativo-gestionale (che rimarranno tali fino all'operatività del D.Lgs. 36/2021), le stesse risultano ricondotte nel novero delle collaborazioni coordinate e continuative in termini di adempimenti: in particolare l'obbligo di comunicazione preventiva di instaurazione del rapporto (Ministero del lavoro - circolare del 14 febbraio 2007 e interpello n. 22/2010). Si ritiene, pertanto, fino a diversa determinazione, che anch'esse saranno soggette ai nuovi obblighi di comunicazione al lavoratore all'atto della instaurazione del rapporto.

**g) I bilanci dovranno essere depositati da tutte le associazioni sportive presso il registro delle attività sportive**

Al momento non è previsto come obbligatorio il deposito dei bilanci da parte delle Asd al nuovo registro delle attività sportive. Analogamente al momento non è obbligatorio il deposito dello Statuto.

**h) È possibile oggi ottenere la personalità giuridica per quelle associazioni che ne fossero prive mediante iscrizione al registro delle attività sportive?**

Al momento tale funzione del nuovo registro prevista dall'[articolo 14](#), D.Lgs. 39/2013 non è ancora operativa.

## Associazioni e sport n. 8-9/2022

# Come richiedere il codice fiscale dell'associazione

Marta Saccaro – dottore commercialista e revisore legale – pubblicista

### Premessa

Per dare vita a un ente associativo in base a quanto prevede il codice civile è sufficiente l'accordo anche informale dei soci. La normativa fiscale e, più di recente, anche quella relativa al Terzo settore, però, richiede la formalizzazione della costituzione attraverso un verbale con cui si dichiara l'adozione di uno statuto associativo. Si tratta, in sostanza, del primo verbale dell'associazione in cui vengono prese le decisioni in merito a chi deve amministrare l'ente nel primo mandato, all'importo della quota associativa e alle altre regole di funzionamento del sodalizio. A meno che non sia necessario chiedere il riconoscimento giuridico, l'atto non necessariamente deve essere predisposto da parte del notaio e può quindi essere predisposto in forma libera (salvo gli obblighi di contenuto per lo statuto, previsti dalle diverse disposizioni). La normativa richiede però che i documenti siano soggetti a registrazione da parte di un ufficio dell'Agenzia delle entrate. Per eseguire l'adempimento di registrazione è necessario che l'ente sia in possesso quanto meno del codice fiscale (e non anche della partita Iva, nel caso intenda da subito svolgere attività commerciale). Vediamo quindi la documentazione da predisporre per chiedere all'Agenzia delle entrate l'attribuzione del codice fiscale necessaria per la registrazione dell'atto costitutivo e dello statuto.

### La richiesta di codice fiscale

Una volta costituito l'ente e formalizzata la sua nascita con l'atto costitutivo e lo statuto (che costituisce un allegato dell'atto costitutivo), il primo adempimento da porre in essere è la richiesta del codice fiscale del soggetto giuridico all'Agenzia delle entrate. A tale fine è necessario che il presidente dell'associazione o un suo delegato si rechino presso l'Agenzia delle entrate. Per la richiesta del codice fiscale è necessario compilare il modello AA5/6 reperibile presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate.

Il modello AA5/6 per la richiesta di attribuzione del codice fiscale può essere presentato:

– direttamente, in duplice esemplare, anche a mezzo di persona appositamente delegata, a un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle entrate, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente;

– a mezzo servizio postale, in unica copia, mediante raccomandata allegando copia fotostatica di un documento di identificazione del rappresentante, da inviare a uno qualsiasi degli uffici dell’Agenzia delle entrate a prescindere dal domicilio fiscale del contribuente. Il modello si considera presentato il giorno in cui risulta spedita la raccomandata.

Il modello deve essere sottoscritto dal legale rappresentante dell’ente.

Le istruzioni fornite dall’Agenzia delle entrate in relazione al modello AA5/6 forniscono alcune note di commento alla sua compilazione:

- il modello deve essere compilato a macchina o a stampatello in tutte le sue parti e sottoscritto dal rappresentante legale o negoziale;
- nella parte superiore di tutte le pagine deve essere riportato il codice fiscale. Nell’ipotesi di presentazione del modello per la richiesta di attribuzione del codice fiscale deve essere riportato il codice fiscale del soggetto che sottoscrive il modello;
- le notizie vanno riportate senza alcuna abbreviazione (ad esempio: GIAN CARLO o GIANCARLO e non G.CARLO, SANTA MARIA CAPUA VETERE e non S. MARIA C.V., etc.);
- le date devono essere espresse in forma numerica riportando nell’ordine, giorno, mese e anno (ad esempio, 7 marzo 2010 = 07 03 2010);
- gli indirizzi vanno indicati in modo completo (via o piazza, numero civico, palazzina, scala, interno, località, frazione, chilometro e ogni altra indicazione utile a individuare univocamente l’indirizzo del soggetto);
- la sigla della Provincia da indicare è quella già adottata per le targhe automobilistiche (ROMA = RM; Stato Estero = EE).

Nel modello occorre indicare in primo luogo la data di costituzione (cioè la data dell’atto costitutivo) e barrare la casella in corrispondenza della richiesta del numero di codice fiscale. Nella parte superiore di tutte le pagine del modello deve essere indicato il codice fiscale del soggetto che lo sottoscrive.

The image shows a screenshot of the 'AA5/6' form from the Agenzia delle Entrate. The title is 'DOMANDA ATTRIBUZIONE CODICE FISCALE, COMUNICAZIONE VARIAZIONE DATI, AVVENUTA FUSIONE, CONCENTRAZIONE, TRASFORMAZIONE, ESTINZIONE (SOGGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE)'. The tax code 'R S S M R A 5 2 R 2 1 H 1 5 5 E' is displayed. The form is divided into 'QUADRO A TIPO RICHIESTA' and 'QUADRO B SOGGETTO D'IMPOSTA'. In 'QUADRO A', the first option 'ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE' is selected with an 'X'. Other options include 'VARIAZIONE DATI', 'ESTINZIONE', 'RICHIESTA DUPLICATO DEL CERTIFICATO DI CODICE FISCALE', and 'RICHIESTA ATTRIBUZIONE CODICE FISCALE DI TERZI'. The 'DATA COSTITUZIONE' field contains '1 0 9 2 0 2 2'. 'QUADRO B' shows the denomination 'ASSOCIAZIONE MILIECOLORI'.

Bisogna poi compilare il quadro B indicando tutti i dati relativi all'associazione. In particolare, in corrispondenza alla Sezione "codice attività" deve essere indicato il codice dell'attività svolta in via prevalente, desunto dalla classificazione delle attività economiche vigente al momento della presentazione del modello.

Si riportano di seguito, a titolo esemplificativo, alcuni tra i codici attività di maggiore ricorrenza per gli enti associativi che svolgono solo attività istituzionale.

codice	descrizione
94.99.10	Attività di organizzazioni per la tutela degli interessi e dei diritti dei cittadini
94.99.20	Attività di organizzazioni che perseguono fini culturali, ricreativi e la coltivazione di <i>hobby</i>
94.99.30	Attività di organizzazioni patriottiche e associazioni combattentistiche
94.99.40	Attività di organizzazioni per la cooperazione e la solidarietà internazionale
94.99.50	Attività di organizzazioni per la filantropia
94.99.60	Attività di organizzazioni per la promozione e la difesa degli animali e dell'ambiente
94.99.90	Attività di altre organizzazioni associative non classificate altrove

Nel caso in cui l'associazione intensa si occupi di attività sportiva dilettantistica, sempre senza svolgere attività commerciale, i codici attività da inserire possono essere, ad esempio:

codice	descrizione
93.12.00	Attività di <i>club</i> sportivi
93.19.10	Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi
93.19.99	Altre attività sportive non classificate altrove

È inoltre necessario compilare il quadro C con i dati anagrafici relativi al rappresentante legale dell'associazione.

<b>QUADRO B</b> SOGGETTO D'IMPOSTA  Dati identificativi  Sede legale, amministrativa o, in mancanza, Sede effettiva  Domicilio fiscale se diverso dalla sede legale, amministrativa o effettiva	DENOMINAZIONE <b>ASSOCIAZIONE MILLECOLORI</b>		TERME APPROVAZIONE BIANCO O BINECONTO giorno mese	
	NATURA GENERALE <b>1 2</b>		SIGLA (eventuale)	
	CODICE ATTIVITÀ <b>9 4 9 9 2 0</b>		DESCRIZIONE ATTIVITÀ <b>organizzazione eventi culturali</b>	
	INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.) <b>VIA MAZZINI 24</b>		C.A.P. COMUNE O VERO STATO ESTERO (senza abbreviazione) PROVINCIA <b>0 0 1 0 0 ROMA R M</b>	
INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.) C.A.P. COMUNE (senza abbreviazione) PROVINCIA				
<b>QUADRO C</b> RAPPRESENTANTE	COGNOME ovvero DENOMINAZIONE <b>ROSSI</b>		NOME <b>MARIO</b>	
	COMUNE (o Stato estero) DI NASCITA <b>RADICENA</b>		PROV. DATA DI NASCITA <b>R C 2 1 1 0 1 9 5 2</b>	
	CODICE FISCALE <b>R S S M R A 5 2 R 2 1 H 1 5 5 E</b>			
<b>QUADRO D</b> COMUNICAZIONE DI AVVENUTA FUSIONE, CONCENTRAZIONE	<b>1 FUSIONE</b>		<b>2 CONCENTRAZIONE</b>	
			<b>3 TRASFORMAZIONE</b>	

Alla richiesta di attribuzione del codice fiscale deve essere allegata una copia in carta semplice dello

Statuto e dell'atto costitutivo.

CODICE FISCALE		R	S	S	M	R	A	5	2	R	2	1	H	1	5	5	E	Pagina n.
ALLEGATI	statuto e atto costitutivo - copia																	
SOTTOSCRIZIONE	DATA	10/09/2022		CODICE FISCALE	R S S M R A 5 2 R 2 1 H 1 5 5 E													FIRMA

L'ultima parte del modello è riservata alla sottoscrizione e all'eventuale delega. Si ricorda infatti che il modello deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal rappresentante legale o negoziale.

Deve essere compilato l'apposito riquadro se il modello viene presentato a mezzo di una persona, diversa dal legale rappresentante, appositamente incaricata. In tal caso la persona incaricata è tenuta a esibire, oltre al proprio documento, un documento del delegante, che va consegnato all'ufficio se si tratta di una fotocopia.

SOTTOSCRIZIONE	DATA	10/09/2022		CODICE FISCALE	R S S M R A 5 2 R 2 1 H 1 5 5 E													FIRMA	
DELEGA	Il sottoscritto	MARIO ROSSI				delega il Sig.	GIOVANNI NERI				nato a	ROMA				il	25/06/1985		a presentare in sua vece il presente modello
	DATA	10/09/2022		FIRMA															
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'intermediario																	N. iscrizione all'albo dei CAF	
RISERVATO ALL'INTERMEDIARIO	Impegno a presentare per via telematica il modello predisposto dal contribuente																		
	Impegno a presentare per via telematica il modello predisposto dal soggetto che lo trasmette																		
	Data dall'impegno	giorno	mes	anno														FIRMA DELL'INTERMEDIARIO	

Mentre la richiesta di attribuzione del codice fiscale deve necessariamente avvenire in modalità "cartacea" le eventuali variazioni successive (compresa l'estinzione del soggetto) possono anche essere comunicate all'Agenzia delle entrate in modalità telematica, direttamente dall'ente o per il tramite di intermediari abilitati. La comunicazione in questo caso deve essere presentata entro 30 giorni dalla data in cui è avvenuta la variazione. Nell'ipotesi di trasmissione telematica il modello si considera presentato nel giorno in cui si conclude la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate, che comunica l'avvenuto ricevimento all'utente che ha effettuato l'invio.

## Associazioni e sport n. 8-9/2022

# Elementi critici nella valutazione fiscale delle attività di interesse generale e nella verifica della natura degli ETS

Tiziano Cericola – dottore commercialista e revisore Legale

## La fiscalità diretta degli ETS nel CTS

È noto che, ai fini Ires, il CTS ha mantenuto per gli ETS la tradizionale distinzione tra “enti non commerciali” ed “enti commerciali”, prevista dal Tuir, con 2 aspetti tecnici particolari:

- non ha operato un generale rinvio al Tuir, ma ha effettuato una riscrittura (quasi un “copia incolla”) delle sue norme;

- per quanto non previsto specificatamente dal CTS valgono le norme del Tuir e delle altre Leggi fiscali.

Nell'alveo della tradizionale bipartizione sopra ricordata il CTS ha, inoltre, cercato di offrire maggiori agevolazioni fiscali agli ETS inserendo nell'[articolo 79](#), CTS il concetto di “economicità quantitativa”: tale innovazione rischia però di comportare criticità operative per gli ETS e per i loro consulenti.

## La distinzione tra ETS-ENC ed ETS-EC

### I riferimenti generali

Il tratto discriminante del regime fiscale degli ETS è la presenza o meno di attività che abbiano i caratteri dell’“impresa commerciale”, come definiti dagli articoli [2082](#) e [2195](#), cod. civ. e dall'[articolo 55](#), Tuir, sintetizzati nel seguente prospetto.

Impresa commerciale – Criteri civili e fiscali	
Elementi di Legge	Significato
Esercizio professionale	abituale (continuativo)
Attività economica	tendenziale equilibrio ricavi-costi
Organizzata	persone, beni materiali, beni immateriali, risorse finanziarie
Produzione o scambio di beni o servizi	industria commercio servizi

Per quanto qui di interesse si nota che, ai fini del Tuir, l'attività svolta è “economica” se è “autosufficiente”, nel senso di essere preordinata alla realizzazione, anche solo potenziale, di utili di gestione o, quanto meno, ad avere ricavi in grado di coprire i costi di gestione (c.d. “economicità oggettiva”); in sostanza si

tratta di una “*economicità qualitativa*”, senza la previsione espressa di un criterio quantitativo.

### L'innovazione dell'articolo 79, CTS

Come si è anticipato sopra sul requisito di economicità è intervenuto l'[articolo 79](#), CTS sostituendo al criterio “*qualitativo*” un parametro “*quantitativo*”, valido per l'inquadramento ai fini Ires delle sole “*attività di interesse generale*” svolte dagli ETS (ex [articolo 5](#), CTS).

L'articolo 79, comma 2, CTS prevede infatti che, ai fini Ires:

*“le attività di interesse generale ... si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti (pubblici) ... e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento”.*

Riportando in positivo tale definizione ne deriva che per gli ETS, ai fini Ires, le “*attività di interesse generale*” possono ricadere tra quelle di “*impresa commerciale*” secondo i criteri generali civili e fiscali sopra indicati (abitudine, organizzazione), con la precisazione che il criterio qualitativo della “*oggettiva economicità*” è sostituito da un criterio quantitativo: ai fini Ires esse sono “*commerciali*” solo se presentano 2 requisiti (uno ovvio e l'altro da monitorare con attenzione):

- a) generano ricavi specifici, sia provenienti direttamente dai fruitori (cessione di beni o prestazione di servizi) sia derivanti da soggetti terzi coinvolti nell'attività (ad esempio, contributi derivanti da convenzioni con enti pubblici);
- b) tali ricavi specifici sono superiori ai “*costi effettivi*” imputabili all'attività, per cui ne risulta un effettivo avanzo di gestione.

Sul meccanismo della franchigia del 6% si veda oltre.

L'inserimento di tale criterio di “*economicità quantitativa*” per la definizione dell'area della “*commercialità*” delle “*attività di interesse generale*” ai fini Ires comporta alcuni problemi applicativi, ripartibili su 2 macro aree:

- a) il rapporto con le altre Leggi fiscali;
- b) le sue concrete modalità di calcolo.

La soluzione di tali problemi applicativi sulla qualificazione e misurazione delle “*attività di interesse generale*” si riflette, infine, sulla qualificazione soggettiva dell'ETS come “*commerciale*” o “*non commerciale*”, tramite l'applicazione del noto meccanismo della “*prevalenza*” (si veda oltre).



### L'articolo 79, CTS e le altre Leggi fiscali

Il nuovo criterio di “*economicità quantitativa*” stabilito dall'[articolo 79](#), CTS ai fini Ires per definire la natura “*commerciale*” o “*non commerciale*” delle attività di interesse generale:

- è valido anche ai fini Irap ([articolo 10](#), comma 5, D.Lgs. 446/1997);
- non è valido ai fini Iva (l'[articolo 4](#), D.P.R. 633/1972 non è stato modificato);
- si riflette sulla tenuta delle scritture contabili fiscali.

Ne deriva che una specifica “*attività di interesse generale*” che non sia produttiva di un avanzo di gestione (cioè abbia ricavi specifici inferiori o pari ai costi effettivi), ma che soddisfi il requisito “*qualitativo*” della “*oggettiva economicità*” (pareggio economico o anche perdita strutturale, ma in presenza degli altri requisiti) sarà:

1. esclusa da Ires e da Irap (“*non commerciale*”);
2. soggetta a Iva (“*commerciale*”), con le regole specifiche del caso concreto (imponibile, non imponibile, esente).

### Irap

Ai fini Irap l'attività, potenzialmente “*commerciale*” ma declassata a “*non commerciale*” in virtù del criterio quantitativo, sarà esclusa dalla determinazione della base imponibile del settore “*commerciale*” (metodo del bilancio) e ricadrà nel settore “*istituzionale*” (metodo retributivo).

Le modalità del conteggio della base imponibile degli ETS con il metodo retributivo possono portare, per le attività svolte con impiego di lavoratori subordinati (imponibile previdenziale senza deduzioni), a un aumento della tassazione Irap, trasformando una norma pensata come agevolativa in una norma peggiorativa.

### ESEMPIO 1

---

Un ETS gestisce un negozio di commercio equo e solidale cronicamente in perdita, con disavanzi ripianati con fondi provenienti dalle altre attività svolte (ad esempio, erogazioni liberali), con i seguenti dati del Conto economico:

- ricavi totali 400.000 euro
- merci 300.000 euro
- personale dipendente 60.000 euro
- altri costi 50.000 euro
- perdita 10.000 euro

L'attività di interesse generale è in perdita per cui, applicando il concetto di "*economicità quantitativa*" è considerata "*non commerciale*", da cui deriva che la base imponibile Irap è pari all'imponibile previdenziale del personale dipendente (ad esempio, 60.000 euro) con relativo versamento d'imposta. In assenza dell'innovazione recata dall'[articolo 79](#), CTS, l'ETS avrebbe determinato la base imponibile Irap con il metodo del bilancio, usufruendo delle specifiche deduzioni per il personale dipendente: nel caso concreto non vi sarebbe praticamente stata base imponibile e nessun versamento d'imposta.

### Iva

L'innovazione recata dall'articolo 79, CTS non ha rilevanza ai fini Iva in quanto il CTS non ha modificato l'[articolo 4](#), D.P.R. 633/1972, per cui l'"attività di interesse generale" che soddisfa il tradizionale requisito della "*economicità qualitativa*" (quindi anche se in pareggio o in perdita) sarà soggetta agli ordinari obblighi: fatturazione, liquidazione, versamento, dichiarazione annuale, etc.).

Resta applicabile alle "*attività di interesse generale*" "*non commerciali*" ai fini Ires, ma soggette a Iva, l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi e dall'invio telematico dei corrispettivi ([articolo 87](#), comma 5, CTS, come integrato dal D.L. 73/2022).

### Scritture contabili

L'articolo 87, CTS prevede che, ai fini fiscali, gli ETS debbano tenere le scritture contabili previste dall'[articolo 18](#), D.P.R. 600/1973 o, si ritiene, quelle previste dal regime ordinario (per opzione), limitatamente alle sole "*attività svolte con modalità commerciali*": le attività di interesse generale che non soddisfano il nuovo requisito della "*economicità quantitativa*", e quindi "*non commerciali*", saranno comunque soggette a Iva per cui l'ETS dovrà in ogni caso tenere i registri Iva previsti dal D.P.R. 633/1972.

In sostanza l'ETS dovrà tenere:

- a) le scritture contabili complessive, ai fini della redazione del bilancio ex [articolo 13](#), CTS;
- b) le scritture contabili fiscali valide ai fini Ires (Irap) e Iva per le "*attività di interesse generale*" svolte con "*modalità commerciali*", per le "*attività diverse*" e per le attività di raccolta fondi aventi natura "*non erogativa*";
- c) i registri Iva (ai soli fini Iva) per le "*attività di interesse generale*" che soddisfano il requisito della "*economicità qualitativa*" (articolo 4, D.P.R. 633/1972), pur non superando il limite della "*economicità quantitativa*".

### L'articolo 79, CTS e le concrete modalità attuative

L'applicazione operativa agli ETS del criterio della “*economicità quantitativa*” comporta l'esame di vari aspetti:

1. cosa si intende per “*attività*”;
2. cosa comprende la voce “*corrispettivi*”;
3. cosa comprendono i “*costi effettivi*”;
4. con quale criterio si determinano i loro valori;
5. come si effettua il raffronto tra di essi.

#### Cosa si intenda per “*attività*”

Gli ETS possono svolgere più attività di interesse generale potenzialmente “*commerciali*”, per cui si pone il problema preliminare di come delimitarle per poter poi procedere all'analisi dei componenti reddituali della singola attività.

L'[articolo 79](#), comma 2, CTS fa riferimento alle “*attività di interesse generale di cui all'articolo 5*” per cui appare corretto ritenere che la delimitazione delle attività svolte dall'ETS vada operata sulla base di quanto previsto nelle singole lettere dell'[articolo 5](#), CTS: in sostanza si ritiene che l'articolo 79, CTS confermi che le lettere dell'articolo 5, CTS contengono attività ritenute dal Legislatore, a torto o a ragione, come aventi la stessa natura per cui devono essere considerate in modo unitario. È evidente che una diversa interpretazione, cioè una scomposizione ulteriore delle attività di interesse generale, imporrebbe agli ETS la tenuta di una contabilità fiscale analitica decisamente sproporzionata al fine che si pone l'articolo 79, CTS e, di fatto, inattuabile per gli ETS di minori dimensioni.

#### ESEMPIO 2

---

Un ETS gestisce 3 attività:

- a) 2 centri di animazione per anziani a pagamento, in 2 località diverse, una in avanzo e una in disavanzo (“*interventi e servizi sociali*” articolo 5, lettera a), CTS);
- b) un asilo a pagamento diretto in avanzo (settore “*educazione, istruzione e formazione professionale*” articolo 5, lettera d), CTS.

Le attività *sub a)* vanno considerate in modo unitario, per cui vanno sommati i relativi ricavi e costi: se vi è un avanzo complessivo si tratta di un'attività “*commerciale*”, in caso contrario si tratta di un'attività “*non commerciale*”. L'attività *sub b)*, compresa in una lettera diversa dell'articolo 5, CTS, va considerata a sé stante e, nel caso concreto, ha natura “*commerciale*”.

### Corrispettivi

L'[articolo 79](#), CTS fa riferimento ai soli “*corrispettivi*” delle “*attività di interesse generale*” svolte, cioè ai ricavi (come precisato al comma *2-bis*), costituiti dalla controprestazione dei beni ceduti e/o dei servizi prestati dall'ETS.

I corrispettivi possono essere versati all'ETS dai fruitori diretti delle attività e/o da soggetti terzi che ne sostengono l'onere pur non essendone i fruitori diretti, come ad esempio accade con i contributi versati da enti privati e/o da enti pubblici, italiani o esteri, per le attività di interesse generale svolte, anche in modo accreditato, contrattualizzato o convenzionato (articolo 79, comma 2, CTS).

L'Agenzia delle entrate ([circolare n. 34/E/2013](#)) ha chiarito che i contributi erogati da enti, privati o pubblici, assumono rilevanza fiscale quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive: in sostanza il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione fiscalmente rilevante quando tra le parti (ETS-ente erogatore) intercorre un rapporto giuridico “*sinallagmatico*”, nel quale il contributo ricevuto dall'ETS costituisce il compenso per il servizio effettuato e/o per il bene ceduto.

L'ente pubblico non dovrà effettuare la ritenuta d'acconto del 4% del contributo erogato ([articolo 28](#), D.P.R. 600/1973), in quanto l'[articolo 89](#), comma 7, CTS estende a tutti gli ETS la norma di esenzione espressamente prevista per il vecchio regime delle Onlus.

Ai fini dell'articolo 79, CTS tra i corrispettivi dell’“*attività di interesse generale*” non vanno conteggiati gli “*importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento*”, cioè le quote pagate dagli utenti sulla base di norme di legge.

Si tratta di un'ipotesi presente nel settore sanitario (c.d. *ticket*).

Sempre ai fini dell'articolo 79, CTS non entrano nel conteggio altri elementi positivi di reddito diversi dai “*ricavi*”, quali plusvalenze, sopravvenienze attive, proventi finanziari.

### Costi effettivi

Per costi “*effettivi*” si devono intendere tutti quelli “*effettivamente sostenuti e documentati*” (articoli [33](#), comma 3, e [56](#), commi 2 e 4, CTS) e inerenti alla singola “*attività di interesse generale*”; in sostanza restano esclusi tutti i costi “*figurativi*”, cioè non effettivamente sostenuti dall'ETS, come il valore dell'apporto dei volontari o dei beni ricevuti a titolo gratuito (che pure rilevano ad altri fini).

I costi figurativi erano previsti nella bozza iniziale del CTS e poi sono stati espunti dal testo definitivo. Il D.L. 73/2022 è intervenuto sul testo dell'articolo 79, CTS precisando che i costi effettivi comprendono:

- i costi diretti (per intero);
- i costi indiretti (pro quota);
- i costi generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari (pro quota).

Per costi diretti, secondo la tecnica contabile, si intendono quelli imputabili in maniera certa e univoca alla sola attività oggetto di analisi, perché hanno una relazione specifica con tale attività (ad esempio, materie prime, personale per il tempo dedicato solo a quell'attività, etc.).

Per “*costi indiretti*” si intendono quelli che sono imputabili a più attività, in quanto comuni alle stesse.

Per “*costi generali*” si intendono quelli derivanti dalla struttura generale dell'ETS e quindi comuni a tutte le attività svolte: costi di segreteria, di direzione, etc.. L'[articolo 79](#), CTS comprende in questa categoria anche i costi “*finanziari*” e “*tributari*”: i primi comprendono gli interessi passivi (voci D.1 e D.2 dello schema di bilancio), i secondi dovrebbero comprendere solo le imposte indirette e l'Iva indetraibile in quanto l'Ires e l'Irap non sono, fiscalmente, dei “*costi*” ma degli oneri che vanno inseriti nell'ultima voce dello schema di bilancio, al di fuori delle aree gestionali.

I costi indiretti e generali vanno pertanto quantificati e poi correttamente imputati alle varie attività svolte dall'ETS, tramite indici di riparto ragionevoli: si tratta di operazione non facile specie in presenza di più “*attività di interesse generale*”, di cui alcune “*commerciali*” e altre “*non commerciali*”, di “*attività diverse*” ([articolo 6](#), CTS) e di “*attività di raccolta fondi*” ([articolo 7](#), CTS).

L'[articolo 144](#), comma 4, Tuir prevede, per la generalità degli “*enti non commerciali*”, che i costi promiscui siano ripartiti tra settore “*commerciale*” e “*non commerciale*” sulla base del rapporto tra “*l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi*”. Questo principio deriva dal fatto che il Tuir considera i 2 settori nella loro interezza, mentre ai fini del controllo dell’“*economicità quantitativa*” ex articolo 79, CTS occorre considerare i singoli settori delle “*attività di interesse generale*”. Il riparto dei costi promiscui sulla base dei ricavi ai fini, preliminari, della qualificazione fiscale delle singole attività svolte dall'ETS può generare perplessità ove si scontri con una realtà gestionale che suggerisca l'uso di parametri diversi.

L'articolo 144, comma 4, Tuir non prende in considerazione i ricavi “*figurativi*” per cui il criterio in esame può essere spiazzante. Si pensi a un ETS che gestisce un centro diurno per anziani utilizzando parte della propria sede, per cui paga un canone di locazione e utenze pari a 12.000 euro annui, con ricavi della singola attività pari a 12.000 euro (in avanzo e quindi potenzialmente “*commerciale*”) e che non abbia altri proventi “*istituzionali*” effettivi, ma solo altre prestazioni rese dai soci a titolo gratuito al di fuori dell'attività in esame. Applicando il criterio dei ricavi ne deriva che l'intera spesa (canone di

locazione e utenze) dovrebbe essere imputato all'attività in esame rendendola "non commerciale" ai sensi dell'[articolo 79](#), CTS, anche se di fatto viene impiegata solo una parte della superficie della sede. Resta inoltre fermo che, ai fini Iva, il riparto dei costi promiscui (e dell'Iva detraibile), va fatto "secondo criteri oggettivi" ([articolo 19](#), comma 4, D.P.R. 633/1972).

Il punto è pertanto delicato dato che il Fisco ha poteri autonomi di accertamento e potrebbe contestare la quantificazione e l'allocazione di parte/tutti i costi indiretti/generali alle singole "attività di interesse generale" variandone la natura da "non commerciale" a "commerciale" con le intuibili conseguenze.

Sotto il profilo operativo i costi indiretti/generali potranno essere rilevati, durante l'esercizio, solo nelle scritture contabili "civil" ([articolo 87](#), comma 1, lettera a), CTS) con riparto a fine esercizio con annotazione anche nelle scritture contabili fiscali ([articolo 87](#), comma 1, lettera b), CTS) oppure potranno essere rilevati subito anche ai fini fiscali con storno (inverso) a fine esercizio: ogni tecnica contabile dovrà fare salvi i criteri di detrazione dell'Iva su tali costi promiscui.

### Con quale criterio si determinano i loro valori

L'articolo 87, comma 1, lettera b), CTS prevede che, ai fini fiscali, gli ETS per le:

*"attività svolte con modalità commerciali di cui agli articoli 5 ... (devono) tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18, D.P.R. 600/1973, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti dal comma 1 del medesimo articolo".*

La norma fa esclusivo riferimento al regime della "contabilità semplificata per le imprese minori", ma si ritiene che ogni ETS possa optare per la tenuta della contabilità ordinaria, come previsto dall'[articolo 18](#), comma 8, D.P.R. 600/1973.

In sintesi, gli articoli [79](#) e [86](#), CTS consentono agli ETS 3 possibili regimi contabili fiscali:

- a) contabilità semplificata, tenuta con il criterio della "cassa ibrida";
- b) contabilità ordinaria, tenuta con il criterio di competenza economica;
- c) nessuna contabilità (solo ex articolo 86, CTS).

I regimi contabili *sub* a) e b) hanno criteri (fiscali) differenti per l'imputazione a periodo (cassa ibrido e/o competenza) e per determinare la rilevanza dei singoli componenti.

Il criterio di "cassa ibrido" della contabilità semplificata prevede che:

- i ricavi e i costi correnti sono imputati a periodo con il criterio di "cassa";
- taluni componenti positivi e negativi di reddito sono imputati a periodo con il criterio di "competenza economica" a prescindere dalla loro manifestazione finanziaria (ad esempio, plusvalenze, sopravvenienze attive, costo del personale, quote di ammortamento);

- le rimanenze (merci, materiale di consumo) non sono mai considerate fiscalmente rilevanti. Il singolo ETS può anche optare per la tenuta della contabilità semplificata con il criterio delle registrazioni Iva: anche in questo caso non si rispetta il criterio di competenza economica.

Il criterio dell'“*economicità quantitativa*” previsto dall'[articolo 79](#), CTS appare coerente con il solo regime della contabilità ordinaria, retto dal principio della competenza economica, mentre non appare coordinato con il regime della contabilità semplificata e con il regime forfetario ex [articolo 86](#), CTS, che hanno criteri di imputazione a periodo e di rilevanza delle voci che non riflettono l'effettiva realtà gestionale dell'ETS.

Si pensi alle attività potenzialmente commerciali svolte dall'ETS in contabilità semplificata con contributi pubblici (o altri ricavi) incassati in periodi d'imposta successivi alla conclusione dell'attività oppure alla gestione di un negozio di commercio equo e solidale con sfasamento temporale del ciclo finanziario degli acquisti/vendite di merci e con rimanenze finali di merce (non rilevanti fiscalmente) di importo significativo.

Appare evidente che gli ETS in contabilità semplificata (o in regime forfetario) non possono pertanto fare leva sui dati dei costi (diretti, indiretti, generali) registrati con il criterio di cassa ibrida o non registrati affatto per la verifica dell'“*economicità quantitativa*”, in quanto darebbero esiti incongrui. L'unica alternativa pare sia quella per cui anche tali ETS devono quantificare i costi, in via *extra* contabile, con il criterio della competenza economica, ai soli fini della verifica dell'“*economicità quantitativa*”, pur determinando il reddito fiscale con i criteri del regime contabile adottato (semplificata o forfetaria).

È evidente come tale soluzione, se condivisa, comporti difficoltà operative rilevanti e, soprattutto, un aumento del rischio di errori, rilevabili da parte dell'Agenzia delle entrate con le conseguenze già indicate sopra.

Per l'analisi dell'“*economicità quantitativa*” occorre inoltre definire se i costi (diretti, indiretti, generali) vadano assunti nel loro importo totale o se debbano essere conteggiati applicando le regole di deducibilità (parziale/totale) previste dal Tuir.

Si pensi alla deducibilità parziale dei costi di gestione dei veicoli o degli apparecchi telefonici o, per i costi “*tributari*”, dell'Imu gravante sugli immobili posseduti dall'ETS e utilizzati in parte (anche) per le attività “*commerciali*”; si pensi all'indeducibilità totale dei costi per sanzioni.

Si può ritenere che la verifica dell'“*economicità quantitativa*” sia una fase preliminare che attiene alla qualificazione fiscale delle singole attività, per cui i costi vanno assunti nel loro importo totale, e che

solo successivamente, se le attività sono “*commerciali*”, si applicheranno le regole della deducibilità parziale/totale dei costi ai fini della determinazione del reddito imponibile ai fini Ires.

### Il confronto

Dati per superati i punti precedenti per procedere all'esame dell'“*economicità quantitativa*” occorre considerare:

- a) il periodo di riferimento;
- b) la gestione della franchigia.

### Periodo di riferimento

Il conteggio dei “*ricavi*” e dei “*costi effettivi*” e il loro confronto va effettuato con riferimento al singolo periodo d'imposta, in accordo al generale principio fiscale di autonomia dei singoli periodi d'imposta ([articolo 7](#), Tuir), ribadito in modo esplicito dall'[articolo 79](#), comma 2-*bis*, CTS.

### Gestione della franchigia

L'articolo 79, CTS, come modificato dal D.L. 73/2022, prevede che il rigido confronto tra i ricavi e i costi effettivi, per ciascuna attività di interesse generale e per ogni periodo d'imposta, sia moderato da una franchigia definita sia in termini assoluti sia temporali. In sostanza il criterio dell'articolo 79, comma 2, CTS ( $\text{ricavi} \leq \text{costi effettivi}$ ) viene ammorbidito consentendo una limitata presenza di avanzi (non oltre il 6% sui costi totali imputati) per un tempo determinato (non oltre 3 periodi d'imposta consecutivi): si tratta di una presunzione assoluta che trasforma un'attività da “*commerciale*” (in quanto generatrice di avanzi di gestione) a “*non commerciale*”.

La franchigia cerca di attenuare le conseguenze negative di variazioni non prevedibili dei ricavi e/o dei costi: in ogni caso essa va monitorata per il singolo periodo d'imposta e per i 2 successivi, in quanto dal quarto periodo d'imposta essa non sarà più applicabile alla singola attività di interesse generale che, quindi, potrà tornare, in presenza di avanzi anche minimi, al suo regime naturale di “*attività commerciale*”.

### Una sintesi

Una volta superati i problemi sopra esposti l'ETS può effettuare la seguente classificazione fiscale delle “*attività di interesse generale*” ex [articolo 5](#), CTS.



Definizione natura fiscale delle attività di interesse generale con maggiorazione del 6% Ai sensi dell'articolo 79, CTS		
Rapporto quantitativo	Avanzi di gestione	Natura fiscale attività
Ricavi $\leq$ costi effettivi	No	Non commerciale
Ricavi $\leq$ 1,06 x costi effettivi	Si entro franchigia	Non commerciale ( <i>max 3 esercizi consecutivi</i> )
Ricavi $>$ 1,06 x costi effettivi	Si oltre franchigia	Commerciale

Una volta definite quali siano le “attività di interesse generale” considerate “commerciali”, sommate alle “attività diverse” aventi natura fiscale “commerciale”, l’ETS potrà determinare la sua qualifica fiscale soggettiva di “ente non commerciale” o di “ente commerciale” applicando il criterio di prevalenza previsto dall’articolo 79, commi 5 e 6, CTS.

Per non appesantire la trattazione non sono state considerate le attività “decommercializzate” per le Aps e le Odv, che possono ricadere tra le “attività di interesse generale” (ad esempio, servizi ai soci a pagamento) o tra le “attività diverse” (ad esempio, gestione diretta del bar del circolo). Si ricorda che il criterio di prevalenza ex articolo 79, CTS mantiene la possibilità di considerare anche taluni valori figurativi.

Anche la definizione della qualifica soggettiva dell’ETS va valutata per ogni periodo d’imposta e l’eventuale passaggio da “ente non commerciale” a “ente commerciale” retroagisce dall’inizio del relativo periodo d’imposta, con le conseguenze pratiche note agli operatori del settore (regime contabile, rideterminazione delle imposte, etc.). Su tale punto il D.L. 73/2022 ha concesso una franchigia temporale limitata: per i primi 2 periodi d’imposta di operatività dell’articolo 79, CTS il mutamento di qualifica opererà solo dall’esercizio successivo.

Se l’ETS sarà un “ente non commerciale” potrà applicare alle attività di interesse generale “commerciali” quanto previsto dall’articolo 79, comma 4, lettera b), CTS e cioè espungere dal reddito imponibile l’importo dei contributi erogati dagli enti pubblici.

### SCHEDA DI SINTESI

Ai fini fiscali il CTS ha ripreso la tradizionale distinzione tra “enti commerciali” ed “enti non commerciali” prevista dal Tuir, inserendo il criterio di “economicità quantitativa” che comporta problemi operativi e che potrebbe essere foriero di possibili contrasti con l’Agenzia delle entrate, sia in merito al trattamento fiscale delle singole “attività di interesse generale” che in merito alla complessiva qualificazione fiscale dell’ETS.



Il CTS ha pertanto rinunciato all'applicazione di regimi di più semplice applicazione operativa quali il modello Onlus, basato sulla "decommercializzazione" delle "attività di interesse generale", o il modello delle imprese sociali, basato sulla sostanziale detassazione degli utili portati a riserva indivisibile, o la previsione di riduzioni mirate dell'aliquota Ires.



L'articolo 79, CTS, come è scritto oggi, rischia di creare dei problemi operativi agli ETS e ai loro consulenti: alcuni di essi potranno essere risolti dall'Agenzia delle entrate in via interpretativa, altri probabilmente richiederanno un ulteriore intervento del Legislatore.



**ec Euroconference**  
Editoria

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

# IL BILANCIO E LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

**Autore:** Fabio Giommoni

**Prezzo di listino versione cartacea € 40,00**

**ACQUISTA ORA**

## Associazioni e sport n. 8-9/2022

# La Riforma dello sport: quali novità

Guido Martinelli – direttore rivista Associazioni e Sport

Letizia Di Nicolantonio – avvocato

La caduta del Governo, lo scioglimento delle Camere, la lunga discussione sul testo del Decreto correttivo al D.Lgs. 36/2021 ha fatto forse perdere a tutti un po' di vista che gli altri Decreti del c.d. "pacchetto Spadafora" aventi origine dalla Legge delega 86/2019 stavano raggiungendo il momento della loro entrata in vigore.

Al 31 agosto è entrato in vigore il D.Lgs. 39/2021, contenente le disposizioni di attuazione del nuovo registro delle attività sportive e del riconoscimento della personalità giuridica per le associazioni sportive non riconosciute che si iscriveranno al Registro delle attività sportive.

Il nuovo registro non coinvolgerà i soggetti già affiliati nel 2022 (e in quanto tali già iscritti al Registro Coni) in quanto i dati verranno trasferiti automaticamente. Coinvolgerà, invece, le nuove affiliazioni. I richiedenti dovranno comunque sempre fare riferimento al proprio ente affiliante (Federazione, disciplina sportiva associata o ente di promozione sportiva).

Come già accennato nell'editoriale dello scorso numero<sup>1</sup> appare invece al momento "non praticabile" l'[articolo 14](#), D.Lgs. 39/2021 che consente l'ottenimento della personalità giuridica, pur in assenza di patrimonio minimo in quanto appaiono fondamentali i Decreti attuativi non ancora approvati.

L'[articolo 16](#), D.Lgs. 39/2021 che rubrica "fattori di rischio e contrasto della violenza di genere nello sport" introduce un nuovo obbligo per le sportive.

Dovranno dotarsi di modelli organizzativi e di controllo delle attività sportiva a tutela dei minori e per la prevenzione delle molestie, della violenza di genere e di ogni altra condizione di discriminazione.

Al 31 dicembre entreranno, invece, in vigore (sempre salvo rinvii dell'ultima ora) i D.Lgs. 37/2021 e 38/2021, il primo relativo alla disciplina degli agenti degli atleti e il secondo in:

*"materia di riordino e riforma delle norme di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi".*

Il provvedimento appare quanto mai opportuno (come opportuna sarebbe una sua rivisitazione) in quanto, come è noto, la pandemia e il costo dell'energia hanno messo a dura prova le condizioni di

---

<sup>1</sup> G. Martinelli e C. Caramaschi "Qualcosa si muove" in Associazioni e sport n. 7/2022.

equilibrio economico – finanziario dei gestori degli impianti sportivi.

Alcuni percorsi preferenziali nelle assegnazioni diventano quanto mai opportuni anche alla luce delle facilitazioni che sono state riconosciute in materia agli enti del Terzo settore. Il rischio che si corre è che l'impiantistica sia assegnata esclusivamente a sportive che siano anche enti del Terzo settore.

Ma non vi è dubbio che l'aspetto di maggiore interesse continua a essere l'*iter* del c.d. decreto correttivo sul lavoro sportivo.

Il 7 luglio u.s. il CdM ne ha approvato il testo che interviene sul D.Lgs. 36/2021, in attuazione dell'[articolo 5](#), L. 86/2019:

*“Riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo”.*

In applicazione di quanto previsto dal combinato disposto di cui ai commi 2 e 3, articolo 5 L. 86/2019 il Decreto dovrà essere trasmesso alle Camere per l'espressione del parere da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari da rendere entro il termine di 45 giorni dalla data di trasmissione, scaduti i quali il Decreto potrà comunque essere emanato.

Alla luce di quanto sopra il sopraggiunto scioglimento delle Camere potrebbe causare la paralisi dell'*iter* di approvazione stessa.

In questa ultima ipotesi, dunque, si assisterebbe all'entrata in vigore, a partire dal 1° gennaio 2023, del D.Lgs. 36/2021 nella versione pubblicata in G.U., salvo, in alternativa, il sopraggiungere dell'approvazione, nelle more, di una disposizione di rinvio dell'operatività della disciplina stessa.

Proviamo a fare qualche considerazione più meditata sulla Riforma dello sport e sul lavoro sportivo vedendo i vari scenari:

a) causa crisi politica non si riesce ad approvare entro il 31 dicembre il correttivo. Entra in vigore alla stessa data il D.Lg. 36/2021 nel testo approvato con Ministro Spadafora. Mi sembra che questa sia l'eventualità che tutti vorrebbero evitare per le conseguenze economiche che vi sarebbero sul movimento e che gli stessi autori di quel testo avendo lavorato al correttivo, dimostrano di voler modificare;

b) viene rinviata dal Parlamento con un atto legislativo l'entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021 di un paio di anni.

Questa che da un certo punto di vista sarebbe la soluzione politicamente più semplice e maggiormente condivisa da una parte del mondo dello sport ha invece importanti controindicazioni che provo a elencare:

1. potrebbe scadere il termine di 2 anni previsto dalla Legge delega per l'approvazione dei Decreti correttivi così imponendo di conseguenza l'entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021 nel testo "Spadafora";
2. rimarrebbe comunque in vigore l'[articolo 5](#), L. 86/2019 che indica l'esistenza di un unico lavoratore sportivo che potrà operare in un settore professionistico o dilettantistico. Ma se è un'unica figura di lavoratore e per l'atleta professionista si presume la subordinazione come si potrà arrivare a diversa qualificazione per l'atleta dilettante?
3. 37 sentenze della Cassazione emesse tra dicembre 2021 e gennaio di quest'anno hanno statuito che non si possa applicare la disciplina agevolata sui compensi sportivi di cui all'[articolo 67](#), Tuir a tutti gli istruttori che operano professionalmente nello sport intendendo come tali tutti quelli che ci lavorano in via principale anche se non esclusiva. Gli effetti di questi pronunciamenti sarebbero peggiori della entrata in vigore dell'attuale D.Lgs. 36/2021 nel testo approvato dal CdM. Si rischia quindi costantemente un accertamento;
4. l'avvenuta consapevolezza sindacale che esiste una categoria di lavoratori che ha bisogno di tutele che fino a oggi non ha avuto. Questo produrrà un aumento della conflittualità nei centri sportivi;

c) approvare il correttivo. I tempi sono stretti ma volere è potere.

Qualche considerazione ulteriore sul D.Lgs. 36/2021 e sull'auspicato correttivo.

Viene pertanto confermata la categoria unica del "lavoratore sportivo" nel campo del professionismo e del dilettantismo (distinti dal mero "scopo di lucro"), con l'estensione della disciplina ordinaria in materia di previdenza, malattia, infortunio, gravidanza, maternità, disoccupazione, tutela della salute e della sicurezza sul lavoro: al medico del lavoro si affianca il medico specialista in medicina dello sport, competente a valutare l'idoneità psico-fisica del lavoratore.

Partendo da questa considerazione arriviamo a sostenere che, ormai, di fatto, non vi sia più alcuna differenza sostanziale tra l'attività sportiva professionistica e quella dilettantistica.

Infatti, in entrambe le realtà la prestazione a titolo oneroso è inquadrabile come prestazione lavorativa, con le conseguenti ricadute sotto il profilo fiscale, assicurativo e previdenziale, nonché vige in entrambi i settori il divieto del vincolo sportivo.

Anche lo scopo di lucro appare come differenza molto mitigata. Infatti, se le società professionistiche possono distribuire il 90% degli utili (il 10% per legge deve essere destinato ai vivai), le Ssd dilettantistiche possono distribuire, ai sensi del D.Lgs. 36/2021 fino al 50% degli utili e il correttivo prevede, per i gestori di impianti sportivi, che tale percentuale possa salire fino all'80% nei limiti della disciplina sugli aiuti di Stato.

Pertanto, il dubbio si pone concretamente: ha ancora senso prevedere una suddivisione tra sport professionistico e dilettantistico basata su parametri ormai inesistenti?

Nel dettaglio, l'[articolo 13](#) del correttivo, modifica l'[articolo 25](#), D.Lgs. 36/2021 relativo alla definizione di "lavoratore sportivo" prevedendo che, l'elenco delle figure ivi previste (atleta, allenatore, istruttore, direttore tecnico, direttore sportivo, preparatore atletico, direttore di gara) non abbia carattere esaustivo.

Viene introdotta una norma di chiusura per la quale, è lavoratore sportivo ogni tesserato che svolga mansioni necessarie allo svolgimento dell'attività sportiva, secondo regolamenti degli enti affilianti, dietro corrispettivo (con esclusione delle mansioni di carattere amministrativo-gestionale ex articolo 25.1, D.Lgs. 36/2021).

Ma vi è di più. Il corrispettivo deve essere erogato in riferimento ad attività effettivamente svolte. Viene meno, quindi, la possibilità esistente con i compensi sportivi di cui all'[articolo 67](#), Tuir di riconoscere compensi che non siano direttamente proporzionali alla attività svolta.

Inoltre, questo "dovrebbe" ridurre la fascia dei possibili "lavoratori sportivi" e quindi dei soggetti a cui sia riconosciuto un compenso a tassazione agevolata.

E invero, il corrispettivo è il *discrimen* rispetto la figura del volontario, introdotta dal correttivo, ([articolo 29](#), D.Lgs. 36/2021), che sostituisce l'amatore, e che, in analogia con le disposizioni del Terzo settore, presta gratuitamente la propria opera personale in favore dell'ente sportivo (dilettantistico o professionistico), salvo rimborso spese documentate di vitto, alloggio, viaggio, trasporto sostenute al di fuori del territorio comunale ([articolo 17](#), D.Lgs. 39/2021 che interviene sull'articolo 29, D.Lgs. 36/2021) nonché l'obbligo di assicurazione per la responsabilità civile verso terzi che, si precisa, è a carico della Asd/Ssd di appartenenza.

Le spese rimborsate al volontario, si precisa, non concorrono a formare il reddito del percipiente. Si ritiene che non sia possibile riconoscere i 10 euro giornalieri e i 150 euro mensili comunque compatibili con il volontario del Terzo settore

Il lavoratore sportivo, invece, potrà assumere in base alle modalità di svolgimento del rapporto, natura subordinata (in tal caso si applica l'[articolo 26](#), D.Lgs. 36/2021), autonoma o collaborazione continuata e continuativa (c.d. co.co.co.) – articolo 25.2, D.Lgs. 36/2021, la cui certificazione è rimessa ad accordi collettivi stipulati dalle rispettive Federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate, e in generale da organizzazioni rappresentative della categoria a livello nazionale.

I lavoratori retribuiti di un centro sportivo si divideranno in 2 grandi famiglie: i lavoratori ordinari che saranno coloro i quali svolgono mansioni non riconosciute come sportive dal Decreto in esame o dagli

enti affiliati di competenza (ad esempio, custodi, manutentori, addetti alle pulizie, al *pro shop*, al punto di ristoro, all'area benessere, etc) nei cui confronti si applica la disciplina ordinaria del rapporto di lavoro e i "lavoratori sportivi" intendendosi come tali allenatori, istruttori, atleti, direttori sportivi, direttori tecnici nei cui confronti, invece, si applicherà la disciplina prevista dal nuovo Decreto. Con disciplina analoga a quella dei lavoratori sportivi viene mantenuta la categoria degli "amministrativo – gestionali". Qui si pone il tema del dover inquadrare il rapporto di lavoro che, secondo quanto prevede la norma, potrà essere autonomo, subordinato o collaborazione coordinata e continuativa.

Probabilmente questa appare essere la criticità prevalente che rimarrà anche dopo il correttivo. La volontà di arrivare a una tipizzazione di tutto il rapporto di lavoro sportivo (inquadrandolo sempre e comunque come collaborazione coordinata e continuativa), richiesta a gran voce, non è stata accolta dal Legislatore. Pertanto, salvo l'introduzione di alcune presunzioni e l'importante lavoro preventivo che si potrà fare con la certificazione dei contratti sportivi questa incertezza permarrà come connotato "negativo" della riforma.

Nel dettaglio, si ritiene applicabile al rapporto di lavoro sportivo l'articolo 2.2, lettera d), D.Lgs. 81/2015 (c.d. *Jobs Act*) laddove non prevede la qualifica automatica come prestazioni di lavoro subordinata alle collaborazioni organizzate dal committente per Asd/Ssd affiliate alle FSN, DSA, Eps.

E, anzi, nel lavoro sportivo dilettantistico, il rapporto si presume sia regolato nella forma della collaborazione coordinata e continuativa, qualora la durata della prestazione stessa sia contenuta nelle 18 ore settimanali (nel computo non sono previste le ore di partecipazione a manifestazioni sportive) e venga eseguita secondo i regolamenti delle FSN, DSA, Eps ([articolo 28](#), D.Lgs. 36/2021).

In detta ipotesi è fatto obbligo in capo all'ente sportivo di comunicare al Registro delle attività sportive dilettantistiche (c.d. R.A.S.) i dati necessari alla individuazione del rapporto, in sostituzione alla comunicazione al Centro per l'impiego con obbligo di compilare apposita sezione telematica del R.A.S. in sostituzione del Libro unico del lavoro cartaceo ed esenzione dalla emissione del prospetto paga per importi percepiti inferiori a 15.000 euro (articolo 28.3, D.Lgs. 36/2021).

Diversamente, nel settore professionistico ([articolo 27](#), D.Lgs. 36/2021), permane la presunzione del lavoro subordinato, in capo all'atleta, già prevista dalla L. 91/1981, tuttavia, se la prestazione sia limitata a una singola manifestazione sportiva (o comunque più manifestazioni collegate tra loro nel breve periodo), ovvero se lo sportivo risulti contrattualmente vincolato a frequentare le sedute di allenamento, oppure la prestazione contrattuale superi le 8 ore settimanali (o 5 giorni mensili o 30 giorni l'anno) in tal caso il rapporto sarà qualificato autonomo. E, trattandosi di norma di fatto analoga a quella già presente nella L. 91/1981, si ritiene che si possa applicare la medesima prassi amministrativa che faceva

rientrare queste fattispecie di lavoro autonomo professionistico nella collaborazione coordinata e continuativa.

È fatta salva, in ogni caso, la facoltà per datore/lavoratore sportivo di accordarsi per una forma contrattuale differente (ad esempio, partita Iva), fermo restando la possibilità di ricorrere all'istituto della certificazione del rapporto di lavoro.

Per quanto riguarda la categoria dei pensionati, questi ultimi possono operare come collaboratori sportivi alle medesime condizioni sopra indicate: lo *status* di pensionato è irrilevante per il Decreto correttivo.

Al contrario il dipendente di una P.A., per rendere prestazioni lavorative remunerate nel mondo dello sport, compatibilmente ai propri orari di lavoro ed esigenze di servizio, necessita non già di una mera comunicazione ma una vera e propria autorizzazione dal pubblico datore di lavoro e sottostare a gestioni separate, salvo il caso del distacco (articolo 25.5, D.Lgs. 36/2021). Ove, invece, la prestazione avvenga a titolo di volontariato sarà sufficiente la mera comunicazione all'Amministrazione di appartenenza.

Dalla breve disamina, emerge il tentativo di individuare il punto di equilibrio tra la tutela e la dignità del lavoratore e le specificità del mondo sportivo, semplificando all'osso gli adempimenti mediante comunicazioni al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, che sostituisce quella al centro per l'impiego, il Libro unico del lavoro e l'obbligo di comunicazione mensile all'Inps per le co.co.co sportive, rimessi nel dettaglio alla normativa di settore da emanarsi a seguito dell'entrata in vigore del testo in commento.

Ma sono anche altri i temi rilevanti legati alla progressiva entrata in vigore della riforma.

L'entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021 porta per la prima volta nell'ordinamento giuridico una definizione di sport.

Questo "*dovrebbe*" (il condizionale è d'obbligo in quanto al momento in cui vengono scritte queste note non sono state diffuse circolari operativi mai come in questo caso necessarie) portare al superamento delle discipline sportive riconosciute dal Coni, la cui pratica è stata fino a oggi presupposto per l'applicazione delle agevolazioni fiscali sullo sport in favore di qualsiasi pratica motoria abbia regole definite, verificate dal R.A.S., sulla base della definizione di sport nel frattempo entrata in vigore.

Si ricorda che l'iscrizione al Registro delle attività sportive diventerà requisito necessario "*per accedere a benefici e contributi pubblici di qualsiasi natura*".

Così come dovrebbe essere pacifico che possano ottenere il riconoscimento ai fini sportivi anche le Asd/Ssd che svolgano solo attività formativa o agonistica.



Vengono perfettamente allineati alle Asd/Ssd anche gli enti del Terzo settore che svolgono attività sportiva come attività di interesse generale.

Sarà necessario soffermarsi sul principio, introdotto dal D.Lgs. 36/2021 e confermato dal correttivo, che l'attività sportiva debba essere quella principale dell'ente che intende affiliarsi a un organismo sportivo nazionale riconosciuto.

Tale modifica non sarà priva di conseguenze. La principale è che le finalità istituzionali saranno, a questo punto, solo quelle sportive. Pertanto, accadrà che tutte le iniziative “*non sportive*” poste in essere da una Asd (ad esempio un corso culturale per i propri associati) per le quali viene previsto un corrispettivo specifico, non essendo più conformi alle finalità istituzionali dell'associazione, produrranno un ricavo imponibile per l'ente sia reddituale sia ai fini Iva anche se l'accesso fosse riservato esclusivamente agli associati.

Inoltre, diventando proventi commerciali non connessi con le finalità istituzionali non potranno più neanche rientrare nelle forfettizzazioni previste sia ai fini dei redditi sia dell'Iva dalla L. 398/1991.

Altra valutazione, di carattere discrezionale, riservata alle Ssd sarà quella di valutare se prevedere o meno la possibilità di introdurre le parziali modifiche al divieto di distribuzione di utili previste dal comma 3, [articolo 8](#), D.Lgs. 36/2021.

In attesa di chiarimenti ufficiali si segnala che l'introduzione di questa facoltà potrebbe significare, però, la perdita del diritto a godere di determinate agevolazioni fiscali previste esclusivamente per gli enti senza scopo di lucro (ad esempio la L. 398/1991 e le altre agevolazioni fiscali previste per le associazioni sportive).

Appare necessario verificare un altro passaggio. L'attuale previsione del comma 18, dell'[articolo 90](#), L. 289/2002 in materia di oggetto sociale recita: “*organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive*”.

Il decreto introduce il nuovo termine “*gestione*” (“*organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche*”). Questo porterebbe a ritenere che le Ssd che si limitassero, ad esempio, a gestire un impianto sportivo “*locando*” gli spazi attrezzati ai vari fruitori ma senza svolgere direttamente attività riconosciute come sportive (il riferimento potrebbe essere a quelle palestre dove si svolgono esclusivamente attività motorie) potrebbero essere illegittime.

Associazioni e sport n. 8-9/2022

# L'Osservatorio giurisprudenziale di settembre 2022

Marilisa Rogolino – avvocato

## I versamenti non giustificati sui conti correnti intestati a soggetti prossimi all'associazione sportiva dilettantistica costituiscono redditi o ricavi dell'associazione?

[CTR Emilia Romagna - Sezione VIII – sentenza n. 655/2022](#)

### La soluzione

I versamenti non giustificati operati sui conti correnti personali di soggetti contigui all'associazione sportiva dilettantistica non possono essere imputati come redditi o ricavi dell'associazione non essendo sufficiente per inferirne la riferibilità la carica associativa ricoperta o il rapporto di parentela o di prossimità commerciale in assenza di ulteriori elementi di riscontro.

### Il caso

Una associazione sportiva dilettantistica riceveva avviso di accertamento sulla scorta di un processo verbale emesso dalla G. di F. nel quale era contestata la decadenza dal regime agevolato ex L. 398/1991 per prevalente svolgimento di attività commerciale rivolta a non soci e la ripresa a tassazione del maggior reddito risultato da indagini finanziarie svolte sui conti correnti dell'associazione e personali di soggetti prossimi all'ente e investiti di cariche sociali.

L'ufficio notificava avvisi di accertamento per 2 annualità contestando l'infedele presentazione della dichiarazione ai fini Ires e Irap, l'omessa dichiarazione Iva con maggiori ricavi imponibili e richiesta di pagamento.

L'Agenzia delle entrate opponeva all'associazione i riscontri di indagini bancarie su soggetti terzi prossimi all'associazione o titolari di cariche sociali per evincere una commistione di interessi tra l'associazione sportiva dilettantistica e le attività commerciali gestite da soggetti contigui all'associazione e quanto accertato sulla base dei presunti ricavi dell'attività commerciale stagionale svolta dall'associazione. L'ufficio conseguiva nel determinare ricavi annui superiori a 250.000 euro e per gli effetti la decadenza dal regime di favore che assiste le associazioni sportive dilettantistiche.

L'associazione sportiva accertata e il legale rappresentante in proprio proponevano distinti ricorsi avverso gli avvisi deducendo la nullità degli accertamenti per violazione di legge ed eccesso di potere, per infondatezza, per arbitraria presunzione di commercialità dell'attività svolta dall'associazione e arbitraria applicazione del concetto di prevalenza di attività commerciale rispetto a quella istituzionale non ritraibile da alcuna norma di legge; nullità degli accertamenti in quanto incompleti delle allegazioni relative alle movimentazioni finanziarie contestate e nullità del procedimento tributario nel suo complesso.

Nel merito deduceva l'infondatezza della contestata decadenza dei benefici fiscali; in subordine la nullità degli accertamenti per violazione di legge ed eccesso di potere per non avere l'ufficio ritenuto la decadenza dell'ente dal regime agevolato dal mese successivo a quello in cui risultava il superamento del limite di ricavi; in ulteriore subordine l'illegittimità del calcolo dell'Iva per non avere riconosciuto la detrazione sugli acquisti e di non avere considerato alcuni costi deducibili. Infine, deduceva la nullità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni. Resisteva l'Agenzia delle entrate con controricorso insistendo sulla legittimità del proprio operato.

Il giudice tributario di primo grado accoglieva i ricorsi e compensava le spese.

L'ufficio proponeva appello censurando la sentenza di insufficiente ed erroneità della motivazione nel merito. Nelle more del giudizio l'Agenzia delle entrate dava atto di avere formulato una proposta di conciliazione di fatto, *melius re perpensa*, riconoscendo la carenza di giustificativi degli importi recuperati a tassazione e ammettendo la detraibilità dell'Iva sugli acquisti di costi con manifestata disponibilità a rideterminare le sanzioni. La circostanza è significativa dell'operosità dell'ufficio successiva al giudizio introdotto per l'efficacia inflativa del processo. Per altro verso sollecita considerazioni sulla qualità della giustizia intesa non solo in termini di effettività quanto di accessibilità intercettando la sfera della difesa dei diritti onerosa e a volte impervia e tanto più defaticante perché astretta a parziali e rapide valutazioni coinvolgenti un danno in sé.

L'associazione e il presidente in proprio resistevano svolgendo appello incidentale. Nel corso del giudizio dichiarava di non aderire alla ipotesi conciliativa avanzata dall'ufficio e insisteva per la reiezione dell'appello.

Il Collegio non riteneva meritevoli di accoglimento le doglianze dell'Agenzia delle entrate. Sottolineava la contraddittorietà e l'arbitrarietà dell'operato degli accertatori, la lacunosità dei riscontri istruttori così da rendere un quadro privo dei requisiti di "gravità, precisione e concordanza". L'inferenza dei versamenti non giustificati operati dai soggetti prossimi all'associazione sui conti correnti personali ai fini della rideterminazione in aumento del reddito dell'associazione costituisce una interpretazione priva di

appiglio relazionale fra i 2 dati uno conosciuto, il versamento, e l'altro indagato, il reddito dell'ente. E, infatti, i versamenti contestati logicamente dovevano ricondursi direttamente alla disponibilità reddituale del soggetto che tali versamenti aveva posto in essere e non costituire la premessa maggiore e certa per pervenire a una conclusione che attinge un soggetto terzo nel caso *“effettivo, organizzato e la cui attività istituzionale non è neppure in contestazione. Inspiegabile la ragione per cui è stata travalicata la naturale corrispondenza tra detentore di somme e il reddito a questo imputabile, reddito che è stato invece imputato all'Asd appellata”*.

Non vi è consequenzialità logica, prosegue il giudice di appello, nell'attività accertativa e nella conclusione pervenuta non assistita da motivazione. Tale non è *“la copertura di una carica associativa o un rapporto di parentela o di prossimità commerciale”*, indici di valutazione che necessitavano di:

*“ulteriori elementi di riscontro indicativi della ricostruzione operata dai verificatori, ciò vale di più se i controlli operati sui rapporti bancari dell'associazione, come testualmente riportato dall'ufficio in giudizio, non hanno dato luogo ad alcun rilievo”*.

Nella stessa rappresentazione degli accertatori si coglie il bisticcio logico tra postulati che mostra l'arbitrarietà dell'attività istruttoria.

*“Di conseguenza i maggiori ricavi derivanti dai versamenti operati dal presidente, dal segretario e dal consigliere dell'Asd sui loro conti correnti personali, non possono essere imputati quali redditi o ricavi dell'associazione”*.

È fatta salva l'applicabilità del regime agevolato previsto per le associazioni sportive dilettantistiche in quanto l'ente appellato aveva svolto attività istituzionale senza superare il limite dei ricavi.

Non costituisce adeguato supporto istruttorio la verifica a campione per concludere sulla prevalenza/esclusività dell'attività commerciale dell'ente.

Da ultimo il giudice di appello rilevava l'illogicità delle conclusioni cui erano pervenuti gli accertatori allorché avevano concluso per la decadenza dal regime di favore senza contestare l'assenza dei requisiti soggettivi e provare il superamento del limite dei ricavi quali presupposti per conseguire nei confronti dell'ente accertato. Non senza rammentare che *“l'attività commerciale in regime agevolato può anche essere svolta in favore di non soci dell'Asd sempre entro i limiti della norma agevolativa”*.

L'appello era rigettato e l'Agenzia delle entrate condannata alla rifusione delle spese a favore dei contribuenti appellati.

### Il verbale ispettivo ha efficacia probatoria ai fini della sussistenza del credito contributivo Inps?

[Tribunale di Modena – Sezione lavoro – sentenza n. 236/2022](#)

#### La soluzione

Il verbale ispettivo è privo di efficacia probatoria relativamente ai fatti costitutivi del credito contributivo Inps che l'Istituto fondi su rapporto ispettivo; il verbale ispettivo, è attendibile fino a prova contraria, quando esprime gli elementi da cui trae origine; nel giudizio promosso dal contribuente per l'accertamento negativo del credito previdenziale, l'Inps è onerato di provare i fatti costitutivi della pretesa contributiva.

#### Il caso

Una associazione sportiva ricorreva avverso l'avviso di addebito relativo ai contributi per la gestione con lavoratori dipendenti. Deduceva che la posizione accertata non era nell'ambito di un rapporto di lavoro ma di ospitalità per motivi caritatevoli. Nel caso, al soggetto straniero, privo del permesso di soggiorno, era posto a disposizione un locale adiacente agli spogliatoi della zona sportiva; non svolgeva alcuna attività lavorativa per l'associazione sportiva né per la parrocchia, la sistemazione aveva carattere temporaneo tanto che lo straniero veniva sollecitato più volte a rilasciare i locali. L'istituto contestava la prospettazione fornita dall'associazione, insisteva per il rigetto del ricorso richiamando gli accertamenti del personale ispettivo riportati nel verbale unico di accertamento. L'indagine traeva origine dalla denuncia dello straniero cui seguiva l'accertamento della DTL con la successiva contestazione di un rapporto di lavoro non regolarizzato tra l'associazione sportiva e lo straniero. Questi documentava la denuncia presentata con una serie di messaggi con i quali gli erano impartiti ordini e comunicati gli orari di svolgimento di attività sportiva. In altro messaggio era richiesto di abbandonare i locali e di reperire altro posto di lavoro contestando l'inosservanza delle direttive impartite. Gli accertatori documentavano i lavori cui lo straniero era adibito nella custodia e pulizia dell'impianto e dei locali annessi, nella delimitazione degli impianti sportivi e manutenzione di campi, oltre che lo svolgimento di altre incombenze che man mano si rendevano necessarie per la funzionalità dell'impianto. Svolgeva attività lavorativa per 6 giorni nella settimana con orario variabile in base allo svolgimento degli eventi sportivi, degli allenamenti e delle insorgenti necessità dell'associazione. Tenuto conto del compendio "istruttorio" richiedeva il pagamento della contribuzione evasa.

Il Tribunale premetteva che poiché:

*“l’opposizione all’avviso di addebito dà origine a un ordinario giudizio di cognizione su diritti e obblighi inerenti al rapporto previdenziale obbligatorio e, segnatamente, al rapporto contributivo, l’accertamento di tale rapporto deve avvenire secondo le regole relative alla ripartizione dell’onere della prova, alla stregua delle quali grava sull’ente previdenziale l’onere di provare i fatti costitutivi dell’obbligo contributivo e sulla controparte l’onere di contestare tali fatti”.*

Il giudice ribadiva quanto chiarito dalla giurisprudenza di legittimità per cui deve trovare applicazione il criterio di ripartizione dell’onere probatorio posto dall’[articolo 2697](#), cod. civ. che attribuisce a ognuna delle parti l’onere di provare ciò che ha affermato a sostegno delle proprie posizioni;

*“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l’inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l’eccezione si fonda”.*

I fatti da provare e giuridicamente rilevanti per fondare la domanda, fatti costitutivi, sono i fatti che secondo la disciplina sostanziale applicabile costituiscono le condizioni per conseguire gli effetti giuridici previsti dalla stessa disciplina; colui che eccepisce deducendo fatti diversi che mutano l’oggetto del diritto o lo fanno venir meno dovrà dare la relativa prova. L’individuazione dei fatti da provare va operata sulla base dei fatti giuridici rispettivamente allegati.

L’ente che vanta una pretesa sulla base di un supposto rapporto di lavoro subordinato deve dare prova della subordinazione e *“ancorchè sia convenuto nel giudizio per l’accertamento negativo della pretesa”*. La congiunzione rafforzativa esplicita la pronuncia richiamata dal Tribunale sull’onere di provare *“i fatti costitutivi rispetto ai quali il verbale non riveste efficacia probatoria”*; ovvero quanto rappresentato nel verbale non fa piena prova. Secondo un principio di legittimità il verbale ispettivo redatto da pubblico ufficiale fanno fede fino a querela di falso unicamente con riguardo ai fatti attestati come avvenuti in sua presenza o da lui compiuti nonché con riguardo alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale e alle dichiarazioni delle parti (Cassazione, [ordinanza n. 15410/2020](#)). Il verbale non ha fede privilegiata quanto ai fatti di cui i pubblici ufficiali hanno notizia da altre persone quali le dichiarazioni rese e provenienti da terzi e sulle quali fonda la pretesa o si appoggia la domanda. Se ciò è merita, in prima battuta, una lettura meditata della disposizione introdotta con la recente L. 130/2022 in materia di giustizia e di processo tributario che modifica il comma 4, [articolo 7](#), D.Lgs. 545/1992 prevedendo, tra l’altro, che:

*“Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova (testimoniale assunta ex articolo 257-bis, c.p.c.) è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”.*

È una semplificazione ritenere che i fatti primari costitutivi della fattispecie legale da cui origina la pretesa o a supporto della stessa siano incontestabili e non suscettibili di prova contraria in quanto così assunti nel verbale assistito da pubblica fede. La citata novella, interviene sull'[articolo 7](#), D.Lgs. 546/1992 e aggiunge il comma 5-bis a disporre che:

*“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”.*

Tanto conferisce ragione nel negare efficacia probatoria al verbale quanto alle ragioni e alla fondatezza della pretesa. È principio riconosciuto quello di non contestazione o della contestazione specifica per cui il giudice pone a fondamento della decisione, accanto alle prove proposte dalle parti e dal PM, anche i *“fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita”*. Ma altro è il discorso quando non è comprovato il diritto azionato e non assolto l'onere principale che grava *ei qui dicit ex* [articolo 2697](#), cod. civ. o in assenza di indicazione normativa, prescrittiva dell'onere di prendere precisa posizione sui fatti *ex adverso* allegati con effetti preclusivi e di decadenza. L'attore che agisce per negare la pretesa potrebbe limitarsi a negare la ricorrenza dei presupposti senza eliminare l'onere in capo all'ente; la mera contestazione non dispensa dall'onere di provare i fatti costitutivi a meno che non si traduca in una loro ammissione pure implicita con la deduzione di argomenti logicamente incompatibili con la negazione dei fatti affermati. Se la parte che eccepisce deducendo l'insussistenza della subordinazione intende dare prova di fatti contrari, indipendentemente dal fatto che l'ente abbia provato l'esistenza, dovrà dimostrare fatti positivi incompatibili con la prospettazione dell'ente o dai quali sia desumibile la non esistenza di quanto avversato.

Nel caso l'ente previdenziale non aveva ottemperato al proprio onere probatorio. Il Tribunale negava la ricorrenza degli indici di subordinazione.

*“L'elemento che contraddistingue la subordinazione, assumendo la funzione di parametro normativo di individuazione della natura subordinata del rapporto, è il vincolo di soggezione personale del lavoratore al potere organizzativo, direttivo e disciplinare del datore di lavoro con conseguente limitazione della sua autonomia e inserimento nell'organizzazione aziendale”.*

È caratteristica fondamentale della subordinazione, l'abituale assoggettamento a ordini specifici, la soggezione ad attività di vigilanza e controllo sulle modalità operative. L'esistenza di tale vincolo va apprezzata in concreto sulla base dell'incarico conferito al lavoratore e alle effettive e sostanziali

modalità esecutive. Sono apprezzabili al fine di sindacare sul rapporto altri indici, quali l'assenza di rischio, la continuità della prestazione, il luogo di lavoro, la cadenza e la misura della retribuzione, l'utilizzo degli strumenti di lavoro, l'obbligo di giustificare le assenze.

L'ente aveva concluso per l'esistenza della subordinazione sulla scorta della dichiarazione resa dal lavoratore. Il Tribunale riprendeva un passaggio di una pronuncia della Corte di Cassazione che statuiva:

*“I verbali redatti dal pubblico ufficiale incaricato dell'ispezione circa l'adempimento di obblighi contributivi, non hanno alcun valore probatorio preconstituito, neanche di presunzione semplice, riguardo alle circostanze in essi contenute. Ne consegue che le dichiarazioni raccolte dal pubblico ufficiale, per poter rilevare ai fini probatori, devono essere confermate in giudizio dai soggetti che le hanno rese, non essendo sufficiente a tale effetto la conferma del verbale da parte dello stesso pubblico ufficiale”.*

Nel caso *sub judice* difettava la prova della subordinazione. L'Inps ometteva la produzione dei documenti riportanti le dichiarazioni rese e i messaggi con gli ordini impartiti al lavoratore; inoltre, l'ispettore del lavoro dichiarava che non era stata verificata la provenienza dei messaggi.

I testi indicati dall'associazione sportiva, univocamente deponevano nel senso di escludere il rapporto di lavoro subordinato con l'associazione.

Il Tribunale dichiarava l'insussistenza dell'obbligo contributivo, annullava l'avviso di addebito, compensava le spese in quanto l'Inps aveva agito sulla base degli accertamenti di altra Autorità amministrativa, rilevatisi infondati, e sulla base di dichiarazioni non suffragate da riscontri.



## Associazioni e sport n. 8-9/2022

# La rilevanza delle prestazioni fatturate e non ancora incassate nel regime forfettario 398

Luca Caramaschi – condirettore rivista Associazioni e Sport

*Una società di capitali sportiva dilettantistica (Ssd) che ha l'esercizio sociale coincidente con l'anno solare ha fatturato e incassato nel corso del 2022, 439.200 euro (Iva compresa) per sponsorizzazioni e prestazioni pubblicitarie. Nel mese di ottobre dell'anno 2022 la Ssd intende emettere altre fatture a tale titolo per ulteriori 60.000 euro + Iva che per accordi contrattuali inizierà a incassare nell'anno 2023.*

*La Ssd chiede quali conseguenze determini tale situazione in relazione all'applicazione delle regole del regime forfettario di cui alla L. 398/1991.*

Come è noto la possibilità di applicare il regime forfettario di cui alla L. 398/1991 è subordinata al rispetto, tra gli altri requisiti, della soglia quantitativa di compensi attualmente pari a 400.000 euro (è stato il [comma 50](#), articolo 1 della Legge di Stabilità per l'anno 2017 a modificare il comma 2, [articolo 90](#), L. 289/2002 al fine di prevedere che “A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2017, l'importo è elevato a 400.000 euro”).

Circa gli effetti del superamento di tale limite anche qui nessun dubbio posto che è la stessa L. 398/1991 (al comma 2, [articolo 1](#)) a stabilire in questo caso che tale regime cessa di applicarsi con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato. Nel merito l'Agenzia delle entrate, già con la lontana [risoluzione n. 123/E/2006](#), aveva chiarito che si determinano 2 diversi regimi contabili nello stesso periodo d'imposta senza tuttavia chiarire appieno le modalità di gestione di una tale complicata situazione.

In tale contesto una situazione che da sempre ha creato problemi di natura interpretativa attiene al fenomeno delle prestazioni pubblicitarie o di sponsorizzazione che vengono fatturate entro il periodo d'imposta (e quindi verificano il momento impositivo ai fini dell'Iva stabilito dall'[articolo 6](#), D.P.R. 633/1972) ma che non vengono incassate nel periodo medesimo.

Al di là dell'eventuale “*sfasamento*” temporale (caso non unico nell'applicazione del regime 398) che tale situazione potrebbe determinare sotto il profilo dei 2 comparti impositivi, e cioè l'immediata

rilevanza dal punto di vista dell'Iva (atteso il verificarsi del momento impositivo) ma non anche quella sotto il profilo reddituale (che richiede l'incasso della prestazione), il vero tema riguarda proprio gli effetti che si producono nel momento in cui la prestazione fatturata ma non ancora incassata è tale da determinare il superamento della indicata soglia dei 400.000 euro.

È proprio questa la situazione in cui versa la “nostra” Ssd atteso che ai 360.000 euro imponibili, corrispondenti a prestazioni fatturate ma anche incassate, andrebbero ad aggiungersi nel medesimo periodo d'imposta altri 60.000 euro che, seppur non incassati ancorché fatturati, porterebbero il complessivo ammontare dei compensi a complessivi 420.000 euro, eccedenti pertanto la soglia prevista per l'applicazione del regime forfettario 398.

### La posizione dell'Agenzia delle entrate

Uno tra i tanti chiarimenti offerti dalla *maxi circolare n. 18/E/2018* e che avevano destato più di una perplessità tra gli operatori è certamente quello con il quale l'Agenzia delle entrate, nell'ambito delle regole di corretto funzionamento del regime forfettario di cui alla L. 398/1991, ha precisato che le prestazioni fatturate in un dato periodo d'imposta ma non ancora incassate rilevano ai fini della tassazione in tale periodo e, quindi, anche ai fini della valutazione riguardante il superamento della soglia dei 400.000 euro di ricavi oltre la quale il predetto regime agevolato non risulta più applicabile. È nello specifico al § 3.7 del citato documento di prassi che l'Agenzia delle entrate afferma che *“qualora anteriormente alla percezione del corrispettivo sia emessa fattura, andranno in tali ipotesi computati anche gli introiti fatturati ancorché non riscossi”* e che *“Tale criterio deve essere seguito ... al fine della determinazione del plafond dei 400.000 euro e dell'applicazione delle modalità forfettarie di determinazione del reddito imponibile e dell'Iva proprie del regime di cui alla L. 398/1991”*. Posizione giustificata, secondo la stessa Agenzia delle entrate, sia dalle affermazioni contenute nel prontuario SIAE sia dal D.M. 18 maggio 1995 di approvazione dei vecchi modelli di distinta e di dichiarazione di incasso (il c.d. borderò). Viene, quindi, introdotta dall'Agenzia delle entrate una sorta di *“finzione giuridica”* in ragione della quale il provento si considera comunque *“incassato”* nel momento in cui lo stesso viene fatturato anche se non riscosso. Se da un lato questa soluzione risolve talvolta alcuni problemi operativi (e in alcuni casi talune *“speculazioni”* da parte di soggetti che approfittando di questa situazione hanno fatturato importi ben superiori alla soglia non facendo concorrere il ricavo né nell'anno di mancato incasso né in questo successivo in cui l'incasso si verificava, agevolati dal fatto che nell'esercizio successivo la mancata emissione della fattura non rendeva certamente agevole in controllo da parte dei verificatori), ci si è subito resi conto in dottrina di come una tale soluzione non potesse essere pacificamente accolta in

quanto in palese contrasto con il criterio guida che nel regime 398 assegna rilevanza del provento nel solo momento del suo incasso.

### La recente posizione della Corte di Cassazione

Tali ultime considerazioni hanno trovato accoglimento in una recente sentenza della Corte di Cassazione – [ordinanza n. 22440/2022](#) – con la quale i giudici della Suprema Corte hanno proprio censurato le riportate indicazioni fornite con la richiamata [circolare n. 18/E/2018](#), esprimendo tra l'altro il concetto (non sempre pacifico per i verificatori, né per i giudici di merito) per cui le:

*“circolari costituiscono un atto di indirizzo della condotta degli uffici cui sono rivolte e non sono, perciò, fonte di diritti né di doveri, non vincolando il contribuente”.*

Dirimente sul punto appare il passaggio della sentenza dei giudici di legittimità nella quale si afferma che:

*“Ai fini del computo di tale plafond trova applicazione il criterio di cassa, con conseguente esclusione dei corrispettivi fatturati ma non ancora incassati, giustificandosi tale criterio con le particolari finalità, sottese alla possibile opzione per il regime agevolato, di tutela delle aggregazioni sociali senza scopo di lucro che perseguono finalità socialmente rilevanti”.*

Tuttavia, se detta soluzione, in contrasto con la posizione dell'Agenzia delle entrate, risulta certamente più rispondente al dettato normativo primario (superando quindi le interpretazioni fornite con disposizioni di rango inferiore), è altrettanto vero che la stessa alimenta quel doppio binario Iva/redditi che porta a conseguenze assai rilevanti quando l'importo fatturato ma non ancora incassato determina lo sfioramento della soglia oggi pari a 400.000 euro.

Si decade in questo caso dal regime 398 per superamento della soglia di ricavi? Poggiando sulla considerazione che il regime 398 è indubbiamente un regime di “cassa” è quindi lecito ritenere che tale situazione non determini lo sfioramento della soglia ai fini reddituali e quindi la decadenza dal regime, ma comporti unicamente la debenza dell'Iva con le modalità forfettarie anche oltre la soglia, con quindi la partecipazione del ricavo alla verifica ai fini reddituali della soglia solo nel successivo periodo d'imposta nel quale lo stesso risultava incassato. D'altronde, è la stessa Agenzia delle entrate a riconoscere nella stessa circolare n. 18/E/2018 situazioni nelle quali si verifica ai fini dell'applicazione del regime 398 un doppio binario Iva/redditi che giustifica un assoggettamento a Iva con modalità forfettarie anche oltre la soglia dei 400.000 euro ma che non determina alcuna conseguenza in termini di decadenza del regime. Si tratta dei proventi decommercializzati ai fini Ires ma non anche ai fini Iva

(è il caso dei contributi pubblici di cui all'[articolo 143](#), comma 3, lettera b), Tuir piuttosto che dei proventi derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali di cui all'[articolo 25](#), comma 2, lettera a), L. 133/1999) per i quali, prima del citato documento di prassi, più di un dubbio aveva attanagliato gli operatori circa la loro rilevanza o meno ai fini della verifica del superamento della soglia nel regime 398. È proprio con riferimento alla richiamata fattispecie dei contributi pubblici (ma analoga considerazione viene fatta per i proventi ex articolo 25, comma 2, lettera a), L. 133/1999) che l'Agenzia delle entrate afferma nella [circolare n. 18/E/2018](#) che *“Tali contributi, pertanto, non rientrano nel calcolo del plafond di 400.000 euro”* e che *“Nel caso in cui i contributi pubblici corrisposti all'associazione sportiva dilettantistica dalle amministrazioni pubbliche siano esclusi da Ires ai sensi dell'articolo 143, comma 3, lettera b), Tuir ma rilevino agli effetti dell'Iva, per gli stessi – ferma restando la non concorrenza ai fini del plafond per l'accesso al regime agevolativo di cui alla L. 398/1991 – l'Iva sarà dovuta secondo il regime forfettario previsto dalla stessa L. 398/1991”*, legittimando quindi l'applicazione dell'Iva con modalità forfettarie anche oltre la soglia.

### Conclusioni

Ben quindi farebbe l'Agenzia delle entrate, in ossequio al confermato principio di cassa che governa il regime forfettario 398 ribadito dalla recente sentenza della Corte di Cassazione, a modificare il proprio orientamento precisando che anche per i proventi fatturati ma non ancora incassati nel periodo d'imposta, alla stregua dei proventi decommercializzati, pur rilevando certamente ai fini Iva (e non poteva essere altrimenti stante i principi di determinazione di detto tributo contenuti nell'[articolo 6](#), D.P.R. 633/1972) secondo le regole di determinazione forfettaria, non devono rilevare ai fini reddituali e come tali devono concorrere alla verifica del superamento della soglia dei 400.000 euro solo nell'esercizio sociale in cui vengono effettivamente riscossi.

### Il caso della Ssd

Posizione	Soglia 400.000 euro	Decadenza regime 398
Agenzia delle entrate	La fattura non incassata: - rileva tanto ai fini redditi quanto ai fini Iva nell'esercizio di emissione	Sì
Corte di Cassazione	La fattura non incassata: - rileva ai fini Iva nell'esercizio d'emissione della fattura - rileva ai fini redditi nell'esercizio dell'incasso	No

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](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.