

ASSOCIAZIONI E SPORT

Mensile di aggiornamento e approfondimento sugli enti associativi

Editoriale

Finalmente è arrivato il Runts

a cura di Guido Martinelli e Luca Caramaschi 3

Attualità

5

Scadenario

Principali scadenze 16 novembre 2021 al 15 dicembre 2021

10

Norme, contratti e responsabilità

La compromettibilità in arbitri delle controversie di natura economica tra sportivi e sodalizi

di Giulia Vigna 13

La fiscalità degli enti associativi

ETS e le conseguenze che derivano dalla perdita della qualifica di ente non commerciale

di Arash Bahavar 21

Contabilità e bilancio

Oic ETS: un'altra occasione mancata

di Chiara Borghisani 32

Cinque per mille: i nuovi prospetti da utilizzare per rendicontare le somme ricevute

di Marta Saccaro 39

Il trattamento delle donazioni e del 5 per mille libero o vincolato nel bilancio degli Enti di Terzo settore, tra indicazioni del Principio contabile ed esigenze di trasparenza

di Claudio Travaglini 46

L'Osservatorio di giurisprudenza

L'Osservatorio giurisprudenziale di novembre 2021

a cura di Marilisa Rogolino 53

Il caso pratico

La c.d. "super Ace" premia anche le società di capitali sportive dilettantistiche

di Luca Caramaschi 61

Associazioni e sport n. 11/2021

Finalmente è arrivato il Runts

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

Tanto tuonò che finalmente è arrivato il Decreto che contiene la data di partenza di tutti gli adempimenti collegati alla iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore.

Infatti, è stato diffuso il Decreto direttoriale 561/2021 che ha individuato nel 23 novembre 2021 il termine a decorrere dal quale avrà inizio il trasferimento al Runts dei dati relativi agli enti iscritti nei registri delle Odv e delle Aps delle Regioni e Province autonome e nel registro nazionale delle Aps.

La presentazione delle istanze di iscrizione in una delle sezioni del Runts può essere effettuata a decorrere dal 24 novembre 2021 ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 38](#), comma 1, del D.M. 15 settembre 2020.

Nello stesso tempo inizieranno a decorrere i termini per la trasmigrazione nel registro delle Aps e delle Odv già iscritte nei rispettivi registri nazionali.

Va detto che, invece, si è avuta notizia che non sia stata ancora presentata all'Unione Europea la richiesta di autorizzazione per l'entrata in vigore del Titolo X, D.Lgs. 117/2017 che contiene la parte fiscale della Riforma del Terzo settore. Per tale richiesta è stata nominata una apposita commissione che dovrà redigerla. Pronta, invece, è quella relativa alle imprese sociali.

La conclusione che ne deriva è che gli enti che si iscriveranno al Runts potranno e dovranno, almeno ancora per tutto il 2022, applicare la disciplina fiscale oggi esistente.

Questo non deve, però, fare dimenticare che l'ingresso nel Terzo settore non è privo di conseguenze. Volendo anche dimenticare gli adempimenti (tra i quali, evidenziamo, l'obbligo della redazione dei rendiconti sulla base dei criteri fissati dal codice e dai decreti applicativi) resta un tema essenziale. Ossia la circostanza che un eventuale "pentimento", ossia la decisione, magari legata alla disciplina fiscale che sarà applicata, di rinunciare e chiedere la cancellazione dal Registro comporta l'obbligo di devolvere per attività altruistiche l'eventuale incremento patrimoniale realizzato nel periodo di iscrizione al Runts. A tal fine ribadiamo il suggerimento, all'atto della presentazione della domanda di iscrizione, di redigere una situazione patrimoniale aggiornata della associazione al fine di poter sempre con facilità determinare quale sia stato l'incremento patrimoniale in caso di cancellazione dal Registro. Va fornita una precisazione: nessuna associazione dovrà fare adempimenti entro il 23 novembre. Chi fosse già Aps o Odv dovrà attendere comunicazioni dal Runts su eventuali richieste di integrazione della

documentazione o modifiche dello statuto o definitiva iscrizione. Chi non lo fosse potrà presentare domanda di iscrizione da quella data in avanti quando lo riterrà più opportuno. Ciò anche per poter valutare, magari anche alla luce della disciplina fiscale applicabile, a quale delle sezioni del Runts sarà conveniente iscriversi. Banale appare anche suggerire di far coincidere l'iscrizione con l'inizio di un nuovo periodo di imposta al fine di evitare "complicazioni contabili" con i nuovi adempimenti previsti. L'aspetto sicuramente da evidenziare, infine, è quello di poter utilizzare, da tale data, la disciplina semplificata per il riconoscimento della personalità giuridica prevista dal CTS. Le associazioni già esistenti o in fase di costituzione potranno ottenere la personalità giuridica con un semplice atto notarile previa identificazione di un patrimonio di 15.000 euro, valore fisso per tutto il territorio nazionale (così le fondazioni con patrimonio, in questo caso, di 30.000).

Va detto che il D.Lgs. 39/2021 che entrerà in vigore il prossimo 1° settembre per le sportive, con meccanismo analogo, consentirà di ottenere la personalità giuridica addirittura in assenza di patrimonio.

Probabilmente rendere omogenee le 2 norme potrebbe essere importante.

Seguiremo con attenzione la partenza del Registro del Terzo settore, consapevoli che si tratta di un traguardo importante da troppo tempo atteso dal mondo del non profit.

L'assenza della conoscenza della disciplina fiscale applicabile costituisce però una zavorra di non poco conto per il definitivo decollo della Riforma.

Associazioni e sport n. 11/2021

Governo

Covid-19 – nuovo D.P.C.M. sulle verifiche in ambito lavorativo

Il Presidente del CdM ha approvato il D.P.C.M. con le modalità di verifica del possesso delle certificazioni verdi Covid-19 in ambito lavorativo. Il Decreto interviene per fornire ai datori di lavoro pubblici e privati gli strumenti informatici che consentiranno una verifica quotidiana e automatizzata del possesso delle certificazioni.

Tali verifiche potranno avvenire attraverso:

- l'integrazione del sistema di lettura e verifica del *QR code* del certificato verde nei sistemi di controllo agli accessi fisici, inclusi quelli di rilevazione delle presenze, o della temperatura;
- per gli enti pubblici aderenti alla Piattaforma NoiPA, realizzata dal Ministero dell'economia e delle finanze, l'interazione asincrona tra la stessa e la Piattaforma nazionale-DGC;
- per i datori di lavoro con più di 50 dipendenti, sia privati sia pubblici non aderenti a NoiPA, l'interazione asincrona tra il Portale istituzionale Inps e la Piattaforma nazionale-DGC;
- per le amministrazioni pubbliche con almeno 1.000 dipendenti, anche con uffici di servizio dislocati in più sedi fisiche, una interoperabilità applicativa, in modalità asincrona, tra i sistemi operativi di gestione del personale e la Piattaforma nazionale-DGC.

[D.P.C.M. 12 ottobre 2021](#)

Pubblicato in G.U. il Decreto Fiscale

È stato pubblicato sulla G.U. n. 252 del 21 ottobre 2021, il D.L. 146/2021, recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili.

In particolare, le principali novità per la materia lavoro riguardano:

- quarantena e lavoratori fragili;
- congedi parentali straordinari per lavoratori/genitori;
- disposizioni in materia di trattamenti di integrazione salariale;
- salute e sicurezza nei luoghi di lavoro.

[D.L. 146/2021](#)

Il DDL di Bilancio per l'anno 2022

Il CdM, nella seduta n. 44 del 28 ottobre 2021, ha, tra le altre cose, esaminato la prima versione del disegno di Legge di Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022.

[Bozza disegno di Legge di Bilancio](#)

Garante *privacy*

Covid-19 – Lavoro: via libera a nuove modalità di verifica del *green pass*

Il Garante per la protezione dei dati personali ha espresso, in via d'urgenza, il proprio parere favorevole al D.P.C.M. 12 ottobre 2021, che introduce nuove modalità di verifica del *green pass* in ambito lavorativo pubblico e privato.

Il D.P.C.M. tiene conto delle interlocuzioni con l'ufficio del Garante al fine di assicurare, nel rispetto

della libertà di scelta in ambito vaccinale, sia il corretto adempimento degli obblighi di verifica da parte dei datori di lavoro pubblici e privati, sia il rispetto della disciplina di protezione dei dati personali e della disciplina di settore, europea e nazionale, in materia di certificazioni verdi, analogamente a quanto già previsto per le verifiche del *green pass* per il personale scolastico.

L'attività di verifica non dovrà comportare la raccolta di dati dell'interessato in qualunque forma, a eccezione di quelli strettamente necessari, in ambito lavorativo, all'applicazione delle misure derivanti dal mancato possesso della certificazione. Il sistema utilizzato per la verifica del *green pass* non dovrà conservare il *QR code* delle certificazioni verdi sottoposte a verifica, né estrarre, consultare registrare o comunque trattare per altre finalità le informazioni rilevate.

[Parere](#)

Runts

Parte il Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts)

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali comunica che il 23 novembre 2021 partirà il Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts). La data di avvio, attesa dal mondo del Terzo settore, è stata individuata con Decreto del 26 ottobre.

Il 23 novembre avrà quindi inizio la fase di migrazione dei dati degli enti iscritti alla data del 22 novembre 2021 nei registri delle Odv e delle Aps verso il nuovo Runts; al trasferimento, che si dovrà concludere entro il 21 febbraio 2021, seguirà la verifica delle singole posizioni da parte degli uffici statale e regionali. Per le Onlus, l'Agenzia delle entrate concorderà con il Ministero le modalità di comunicazione al Runts dei dati e delle informazioni degli enti iscritti alla relativa Anagrafe alla data del 22 novembre 2021.

Sempre dal 23 novembre 2021 non sarà più possibile richiedere l'iscrizione ai registri delle Odv e delle Aps o all'Anagrafe delle Onlus: tutti gli enti di nuova iscrizione, dal 24 novembre, potranno richiedere l'iscrizione al Runts in via telematica, sul portale dedicato, realizzato in collaborazione con Unioncamere.

[Comunicato Stampa](#)

[Decreto 561/2021](#)

Inps

Misure in materia pensionistica per la tutela dei lavoratori assicurati al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo

L'Inps, con la circolare n. 163/2021, fornisce indicazioni in materia pensionistica per la tutela previdenziale in favore dei lavoratori assicurati presso il Fondo pensione lavoratori dello spettacolo secondo quanto introdotto dall'articolo 66, commi da 17 a 19, D.L. 73/2021, convertito, con modificazioni, dalla L. 106/2021.

[Circolare Inps n. 163/2021](#)

Applicazione maggiore aliquota e/o rinuncia alle detrazioni d'imposta – indicazioni

L'Inps, con il messaggio n. 3404/2021, fornisce le indicazioni operative per la richiesta per l'applicazione della maggiore aliquota e/o per la rinuncia alle detrazioni d'imposta.

Le richieste possono essere inoltrate all'Istituto compilando l'apposita dichiarazione *online* accedendo

al servizio dedicato “*Detrazioni fiscali – domanda e gestione*” disponibile sul sito www.inps.it. Inoltre, a partire dal 15 ottobre 2021, sarà possibile acquisire le suddette richieste anche per il periodo d'imposta 2022.

Resta fermo che in assenza di esplicita comunicazione, l'Istituto, in qualità di sostituto d'imposta, procederà, ai sensi della normativa vigente, ad applicare le aliquote per scaglioni di reddito e a riconoscere le detrazioni d'imposta, di cui al citato articolo 13, Tuir, sulla base del reddito erogato.

[Messaggio Inps n. 3404/2021](#)

Dipartimento per lo sport

Tax credit sponsorizzazioni sportive, primo step superato dai candidati

Pubblicato, sul sito del dipartimento per lo sport, l'elenco provvisorio dei beneficiari del credito di imposta 2020 per gli investimenti in sponsorizzazioni nei confronti degli organismi sportivi. Gli appartenenti alla lista hanno superato con esito positivo il primo esame, effettuato sulla base della documentazione pervenuta, per il riconoscimento dell'incentivo.

Per stabilire l'entità e l'ammissibilità del *bonus* effettivo, pari al 50% dell'investimento effettuato, occorre aspettare l'inserimento dei dati nel Registro nazionale degli aiuti di Stato da parte del dipartimento e i controlli dell'Agenzia delle entrate circa la presenza di eventuali carichi pendenti.

Il termine ultimo per la presentazione delle domande relative all'annualità 2020 era il 1° aprile 2021.

[Elenco provvisorio beneficiari](#)

Agenzia delle entrate

Covid-19 e rette non incassate: esenti i risarcimenti ricevuti

I contributi attribuiti alla società che svolge attività di scuola paritaria dell'infanzia e servizi aggiuntivi, come ludoteca e centro polifunzionale per minori, erogati quale sostegno economico straordinario a parziale risarcimento del ridotto/mancato versamento delle rette durante la pandemia non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

È la precisazione fornita dall'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 748/E/2021.

[Agenzia delle entrate risposta a interpello n. 748/E/2021](#)

Immobili religiosi esenti Ici? No, se utilizzati come hotel

La CTR Sicilia ha stabilito che l'esenzione Ici per gli immobili di proprietà di enti ecclesiastici è subordinata a un requisito soggettivo, per cui l'ente non deve avere come oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciale, e a uno obiettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate.

Questo il contenuto della sentenza n. 7549, depositata il 6 settembre 2021.

[CTR Sicilia, sentenza n. 7549/2021](#)

Corte di Giustizia UE

Le lezioni di nuoto non rientrano fra le attività esentate dall'Iva

Le lezioni di nuoto non beneficiano dell'esenzione dall'Iva prevista per l'insegnamento scolastico o

universitario. Lo ha stabilito la Corte di Giustizia UE con la sentenza del 21 ottobre 2021, causa C-373/19.
[Corte di Giustizia UE causa C-373/19](#)

Canone Rai

Esonero dal pagamento per il 2021

L'esenzione dal canone radiotelevisivo 2021 si applica ai circoli associativi che svolgono attività ricettiva e di somministrazione di bevande.

La Direzione canone e beni artistici della Rai, chiamata a rendere fruibile la misura, ha coinvolto il Forum del Terzo settore per diffondere tale possibilità che si concretizzerà attraverso l'invio della richiesta di esenzione al medesimo ufficio che si occuperà di vagliare la pratica e di esonerare i soggetti che ne hanno diritto.

[Comunicazione e modello autocertificazione](#)

5 per mille

5x1000 anno finanziario 2020: *online* l'elenco dei beneficiari con contributo inferiore a 500.000 euro

La Direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese ha provveduto il 22 ottobre 2021 all'emissione degli ordinativi di pagamento del 5 per mille, anno finanziario 2020, in favore dei 40.846 enti beneficiari con contributo inferiore a 500.000 euro ciascuno, per un totale erogato di 227.551.808,00 euro.

[Elenco pagamenti effettuati](#)

Lega Pro

Principi Informatori degli Statuti e dei Regolamenti delle leghe

Con il comunicato n. 117/2021 la Lega Pro trasmette il CU n. 86/A della F.I.G.C inerente i Principi informativi degli Statuti e dei Regolamenti delle leghe.

[Comunicato n. 117/2021](#)

Lega nazionale dilettanti

Contributi a fondo perduto

Con la circolare n. 47/2021 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare n. 30/2021 inerente il D.P.C.M. del 20 settembre 2021 – Criteri e tempistiche per l'assegnazione dei contributi a fondo perduto ex articolo 10, comma 6, D.L. 73/2021 – Sostegni-*bis*.

[Circolare n. 47/2021](#)

D.L. 146/2021 – Rottamazione-*ter* – Nuovi termini e modalità

Con la circolare n. 51/2021 la Lega nazionale dilettanti trasmette la circolare n. 31/2021 inerente D.L. 146/2021 – Rottamazione-*ter* – Nuovi termini e modalità.

[Circolare n. 51/2021](#)

Coni

Monitoraggio legislativo

Sintesi della attività legislativa relativa allo sport per il periodo 4 ottobre 2021 – 17 ottobre 2021:

- pubblicato sul sito istituzionale del Dipartimento per lo sport un comunicato relativo all'erogazione della prima parte della seconda *tranche* dei contributi a fondo perduto 2021 destinati alle Asd/Ssd. Inoltre, aggiornate le linee guida per l'attività sportiva di base e l'attività motoria in genere;
- le Commissioni riunite Difesa (IV) e Cultura (VII) della Camera dei Deputati hanno svolto l'audizione della Sottosegretaria di Stato alla Presidenza del CdM con delega allo sport, Maria Valentina Vezzali, e del Presidente di Sport e Salute Spa, avvocato Vito Cozzoli, nell'ambito dell'indagine conoscitiva sui Gruppi sportivi militari;
- la Commissione Cultura (VII) della Camera dei Deputati ha avviato l'esame della proposta di nomina dell'avvocato Luca Pancalli a Presidente del Comitato Italiano Paralimpico (n. 98);
- in relazione alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2021 (Doc. LVII, n. 4-*bis*), il Parlamento ha approvato la risoluzione n. 6-00196;
- pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento per lo sport: un comunicato relativo all'erogazione della prima parte della seconda *tranche* dei contributi a fondo perduto 2021 destinati alle Asd/Ssd; un comunicato sull'elenco provvisorio dei soggetti beneficiari del credito di imposta per le sponsorizzazioni sportive 2020; un comunicato relativo alla sottoscrizione dell'accordo tra il medesimo Dipartimento e il Comitato italiano paralimpico per la realizzazione di attività di supporto tecnico-operativo connesse al fondo unico a sostegno del potenziamento del movimento sportivo italiano; un comunicato sull'apertura del bando per presentare candidature per i #BeInclusive EU Sport Awards. Inoltre, aggiornate le linee guida per l'organizzazione di eventi e competizioni sportive e le *faq* per lo sport relative all'emergenza Covid-19;
- il CdM ha approvato un Decreto legge recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili (c.d. Decreto Fiscale);
- la conferenza delle Regioni e delle Province autonome ha aggiornato le linee guida per la riapertura delle attività economiche e sociali;
- pubblicato sul sito istituzionale dell'Associazione nazionale Comuni italiani un comunicato sulla firma del protocollo di intesa tra distretto Italia del Panathlon International e Anci;
- il CdM ha deliberato la nomina dell'avvocato Luca Pancalli a Presidente del Comitato italiano paralimpico.

[Monitoraggio legislativo](#)

Associazioni e sport n. 11/2021

Principali scadenze 16 novembre 2021 al 15 dicembre 2021

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 novembre al 15 dicembre 2021, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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

SCADENZE FISSE

16

novembre

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di ottobre. 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. Scade anche il termine di versamento dell'Iva a debito riferita al terzo trimestre 2021 per i contribuenti Iva trimestrali.

Versamento dei contributi Inps

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

Versamento dei contributi Inail

Scade oggi il termine per il versamento della quarta rata del premio Inail per la quota di regolazione del 2020 e la quota di acconto del 2021.

Versamento delle ritenute alla fonte

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

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;

	<p>- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.</p> <p>Versamento ritenute da parte condomini Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p>ACCISE – Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p> <p>Inps – Contributi dovuti da artigiani e commercianti Per gli artigiani e i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento dei contributi fissi relativi al terzo trimestre 2021.</p>
<p>22 novembre</p>	<p>Enasarco: versamento contributi Scade il termine per il versamento dei contributi dovuti dalla casa mandante per il terzo trimestre 2021.</p>
<p>25 novembre</p>	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.</p>
<p>30 novembre</p>	<p>Secondo acconto imposte e contributi periodo di imposta 2021 Scade oggi il termine per il pagamento del secondo acconto delle imposte e dei contributi dovuti per il periodo di imposta 2021.</p> <p>Comunicazione telematica liquidazioni periodica Iva (3° trimestre 2021) Scade oggi il termine per la presentazione telematica della LIPE relativa al terzo trimestre 2021, sia per i contribuenti mensili sia per i contribuenti trimestrali.</p> <p>Dichiarazione dei redditi periodo di imposta 2020 Scade oggi il termine per effettuare l'invio telematico della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020.</p> <p>Presentazione elenchi Intra 12 mensili 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 settembre.</p>

	<p>Presentazione del modello Uniemens Individuale 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 ottobre.</p> <p>Rottamazione-ter e saldo e stralcio Per i soggetti in regola con i versamenti delle rate fino al 31 dicembre 2019, ultimo giorno utile per il versamento delle rate la cui scadenza originaria era fissata nel 2020 e nel 2021.</p> <p>Imposta di bollo Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nel terzo trimestre 2021 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di 2 euro. Scade anche il termine per il versamento dell'imposta di bollo dovuta per il primo e il secondo trimestre se di importo non superiore a 250 euro per singolo trimestre.</p> <p>Remissione <i>in bonis</i> Scade oggi il termine per l'esercizio della remissione <i>in bonis</i>: chi ha dimenticato di esercitare una opzione, di effettuare un adempimento oppure di inviare una comunicazione, necessari per fruire di benefici fiscali o per accedere a regimi opzionali, può sanare la propria posizione con le modalità previste dall'articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012.</p>
<p>15 dicembre</p>	<p>Registrazioni contabili Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p>Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p>Registrazioni contabili Associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le Asd per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>

Associazioni e sport n. 11/2021

La compromettibilità in arbitri delle controversie di natura economica tra sportivi e sodalizi

di Giulia Vigna – avvocato

Ai sensi dell'[articolo 3](#), D.L. 220/2003¹, spetta al giudice ordinario la giurisdizione sui “*rapporti patrimoniali tra società, associazioni e atleti*”, salvo che la risoluzione di tali controversie sia affidata ad arbitri, attraverso specifiche clausole compromissorie “*previste dagli Statuti e dai Regolamenti del Comitato olimpico nazionale italiano e delle Federazioni sportive*” ovvero anche “*inserite nei contratti di cui all'articolo 4, L. 91/1981*”.

La deferibilità ad arbitri dei rapporti di cui sopra solleva una serie di questioni di non poco momento, offrendo spunti di riflessione su temi di piena attualità nel mondo dell'arbitrato, con particolare riferimento all'arbitrato sportivo.

In primo luogo, ci si chiede se e in che misura i “*rapporti patrimoniali tra società, associazioni e atleti*” siano qualificabili come rapporti di lavoro soggetti all'ordinamento statale e dunque, in tal senso e *prima facie*, riconducibili all'[articolo 806](#), c.p.c., a norma del quale le controversie relative a tali rapporti sono *ratione materiae* escluse da quelle sottoponibili ad arbitri, salvo che ciò sia “*previsto dalla legge o nei contratti collettivi di lavoro*”. In secondo luogo, la previsione di cui sopra porta a chiedersi se la sussistenza di un mero rapporto di tesseramento/affiliazione tra un atleta/società e la Federazione sportiva di riferimento sia sufficiente per ritenere che gli stessi abbiano validamente prestato il proprio consenso a essere vincolati da una clausola compromissoria prevista “*dagli Statuti e dai Regolamenti*” della stessa.

L'arbitrabilità delle controversie di lavoro sportivo

Ai sensi dell'[articolo 3](#), L. 91/1981², la prestazione che l'atleta offre al proprio sodalizio a titolo oneroso è da considerarsi oggetto di un contratto di lavoro subordinato (ovvero anche, in talune ipotesi, autonomo) regolato dalla medesima legge.

¹Convertito con modificazioni dalla L. 280/2003.

² Che sarà abrogata con decorrenza dal 1° gennaio 2023 ai sensi dell'articolo 52, D.Lgs. 36/2021.

La stessa limita il proprio ambito di applicazione, ai sensi dell'[articolo 2](#), ai c.d. “*sportivi professionisti*”, vale a dire quei soggetti (“*gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi e i preparatori atletici*”) che svolgono attività continuativa e a carattere oneroso nell’ambito di Federazioni sportive che, al proprio interno e nel rispetto delle previsioni del CONI, abbiano suddiviso l’attività professionistica da quella dilettantistica.

Pertanto, così qualificati detti rapporti, le vertenze tra sportivi professionisti e relativi sodalizi devono considerarsi quali vere e proprie controversie individuali di lavoro, richiamate dall'[articolo 409](#), c.p.c.

Sul punto, come anticipato in premessa, sussiste un chiaro limite alla giurisdizione dell’organo arbitrale eventualmente deputato a conoscere la controversia, posto che, secondo il dettato dell'[articolo 806](#), c.p.c.:

“*Le controversie di cui all'articolo 409 possono essere decise da arbitri solo se previsto dalla legge o nei contratti o accordi collettivi di lavoro*”.

La *ratio* della previsione in esame è facilmente intellegibile, essendo legata a un retaggio storico che vede il lavoratore quale parte debole del sinallagma contrattuale e dunque ne richiede una tutela rafforzata e discapito del margine della relativa autonomia privata³.

Orbene, l'[articolo 4](#), comma 5, L. 91/1981 è espressamente intervenuto in tal senso, sancendo che i contratti di lavoro stipulati tra società e sportivo professionista possono prevedere una clausola compromissoria per il deferimento delle relative controversie ad arbitri⁴.

Peraltro, nonostante la copertura legislativa di cui sopra, si è sempre riscontrato un importante ruolo della contrattazione collettiva tra la Federazione e le associazioni di categoria rappresentanti i sodalizi e gli sportivi, definendo un sistema di arbitrati amministrati e regolamentandone il funzionamento e la procedura.

In ogni caso, la previsione di legge è indubbiamente quella maggiormente solida e tutelante, posto che gli accordi collettivi hanno durata limitata nel tempo e non sempre sono tempestivamente rinnovati.

Il problema della deferibilità ad arbitri delle controversie scaturenti da rapporti di lavoro sportivo pare dunque non sussistere con riferimento ai contratti afferenti il mondo del c.d. “*professionismo sportivo*”.

Considerando però che le Federazioni sportive che hanno adottato al loro interno un settore professionistico sono, ancora a tutt’oggi, solamente 4 (Federazione ciclistica italiana, Federazione

³ A. Berlinguer “*Indisponibilità dei diritti e cognizione arbitrale*” in G. Alpa e V. Vigoriti (a cura di) “*Arbitrato. Profili di diritto sostanziale e di diritto processuale*”, 2013, Wolters Kluwers, Milano, pag. 349. Si veda anche L. Salvaneschi, “*Dell’Arbitrato*” in S. Chiarloni (a cura di) “*Commentario del Codice di Procedura Civile*”, 2014, Zanichelli Editore, Bologna, pag. 51.

⁴ Articolo 4, comma 5, L. 91/1981: “*Nello stesso contratto potrà essere prevista una clausola compromissoria con la quale le controversie concernenti l’attuazione del contratto e insorte fra la società sportiva e lo sportivo sono deferite a un collegio arbitrale. La stessa clausola dovrà contenere la nomina degli arbitri oppure stabilire il numero degli arbitri e il modo di nominarli*”.

italiana giuoco calcio, Federazione italiana golf, Federazione italiana pallacanestro) per decenni è sussistito un vero e proprio vuoto normativo circa la corretta qualificazione del rapporto regolante le prestazioni sportive offerte a un sodalizio da parte di uno sportivo dilettante e, dunque, l'arbitrabilità delle relative controversie.

A porre rimedio è intervenuto, solamente a febbraio di quest'anno, il D.Lgs. 36/2021, il cui [articolo 25](#), comma 1 definisce quale lavoratore sportivo *“l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara”* senza che rilevi l'appartenenza al settore professionistico ovvero dilettantistico.

Orbene, anche in questo caso il Legislatore si è premurato di esplicitare, all'[articolo 26](#), comma 5 e con formulazione del tutto simile a quella di cui alla L. 91/1981 *supra* richiamata, la possibilità che i contratti di lavoro sportivo prevedano, con clausola compromissoria, la risoluzione delle controversie insorte tra le parti tramite arbitrato⁵.

Se a prima vista, dunque, la disposizione di cui sopra parrebbe aver risolto il problema, qualificando detti rapporti come lavorativi e fornendo adeguata copertura legislativa al possibile ricorso a organismi arbitrali, preme osservare come l'[articolo 51](#), D.Lgs. 36/2021 differisca l'efficacia delle disposizioni di cui al medesimo Decreto al 1° gennaio 2023⁶.

A oggi, quindi, parrebbe ancora collocato in un'area “grigia” il rapporto patrimoniale intercorrente tra sportivo e società afferenti il mondo dilettantistico. La questione non è di poco conto in quanto, come visto in precedenza, se tale rapporto si configurasse come rapporto di lavoro, in assenza di copertura legislativa (a oggi inesistente⁷) e/o affidata alla contrattazione collettiva, lo stesso parrebbe sottratto alla competenza degli arbitri secondo il chiaro disposto dell'[articolo 806](#), c.p.c..

Dubbia dunque, allo stato, la vincolatività di una clausola compromissoria inserita all'interno di un contratto stipulato tra uno sportivo e un'Associazione o Società sportiva dilettantistica, che deferisca ad arbitri la risoluzione delle relative controversie.

Se da un lato, infatti, lo stesso costituisce un semplice rapporto patrimoniale a prestazioni corrispettive di natura sportiva tra 2 soggetti e concerne diritti disponibili, per cui le parti ben potrebbero decidere di prevedere il ricorso a un organismo arbitrale, è pur vero che le prestazioni di cui sopra presentano spesso caratteri che permettono di ricondurle a fattispecie lavoristiche.

⁵ Articolo 26, comma 5, D.Lgs. 36/2021: *“Nel contratto può essere prevista una clausola compromissoria con la quale le controversie concernenti l'attuazione del contratto, insorte fra la società sportiva e lo sportivo, sono deferite a un collegio arbitrale. La stessa clausola dovrà contenere la nomina degli arbitri oppure stabilire il numero degli arbitri e il modo in cui questi dovranno essere nominati”*.

⁶ *“Ad esclusione delle disposizioni di cui agli articoli 10, 39 e 40 e del Titolo VI che si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2022”*, articoli che, tuttavia, non sono di interesse per l'analisi che ci occupa.

⁷ *Rectius*, inefficace fino al 1° gennaio 2023.

Ha infatti optato per quest'ultima soluzione la giurisprudenza di merito che, in più occasioni, ha rinvenuto nella relazione contrattuale tra sportivo e sodalizio dilettantistico i caratteri di continuità e coordinamento propri del rapporto di lavoro e, in particolare, del rapporto parasubordinato, concludendo in modo risoluto per l'infondatezza dell'eccezione di carenza di giurisdizione in favore di organo arbitrale formulata dalla parte convenuta:

“ciò che non consente, nel caso di specie, di pervenire alle conclusioni rappresentate dalla opponente è la circostanza che il rapporto intercorso tra le parti non possa che essere qualificato in termini, quanto meno, di collaborazione coordinata e continuativa, soggiacendo quindi alla disciplina di cui agli articoli 409 e ss., c.p.c.. E infatti, a fronte della deduzione di parte opposta di aver lavorato continuativamente per la parte opponente, la prestazione resa, anche laddove si ritenesse in difetto dei requisiti previsti per il riconoscimento del lavoro subordinato, non può che essere qualificata almeno in termini di parasubordinazione, sussistendo sia il carattere della continuità e personalità della prestazione sia quello del coordinamento, difficilmente negabile nell'ambito dell'attività sportiva prestata all'interno della palestra ... deve ritenersi del tutto inoperante nel caso di specie la clausola compromissoria, la quale, come visto, impegna i tesserati a ricorrere all'arbitrato soltanto con i limiti di cui all'articolo 806, c.p.c. norma che consente di demandare agli arbitri la decisione delle controversie di cui all'articolo 409, c.p.c. solo se previsto dalla legge o nei contratti o accordi collettivi di lavoro ... E, come noto, nell'attività dilettantistica tale possibilità non è prevista né nella legge (atteso che essa rinvia semplicemente agli Statuti e ai Regolamenti), né tanto meno da accordi o contratti collettivi”⁸.

Ciò detto, non è da escludere che la stessa controversia, sottoposta alla cognizione del giudice ordinario, abbia risvolti diametralmente opposti, portando lo stesso a configurare il rapporto come meramente patrimoniale e dunque confermando la compromettibilità ad arbitri delle controversie insorte tra sportivo e sodalizio, ai sensi della clausola compromissoria prevista dal contratto tra gli stessi sottoscritto.

Sul punto, tuttavia, preme considerare un altro profilo potenzialmente foriero di problematiche, oggetto di analisi nella sezione successiva. Ci si potrebbe in particolare chiedere se la mera sottoscrizione del modulo di tesseramento o affiliazione con la Federazione sportiva nazionale di riferimento sia condizione sufficiente per considerarsi validamente prestato il consenso a devolvere la controversia di natura patrimoniale ad arbitri, ai sensi della previsione contenuta nello Statuto o Regolamento della Federazione stessa.

⁸ Tribunale Teramo, sentenza n. 83/2020.

In altre parole, è opportuno interrogarsi sulla vincolatività delle “*clausole compromissorie previste dagli Statuti e dai Regolamenti ... delle Federazioni sportive*” e dunque non previste all’interno del contratto in essere tra lo sportivo e il sodalizio.

Le clausole compromissorie di cui agli Statuti delle Federazioni sportive e il problema del consenso

Diverse Federazioni sportive statuiscono, all’interno dei relativi Statuti e/o Regolamenti, che le controversie di natura meramente patrimoniale insorte tra i relativi tesserati o affiliati possano essere devolute alla cognizione di un organo arbitrale⁹, di cui spesso dettano anche la relativa disciplina procedurale.

Ne consegue che in tal caso, in linea di principio, il sodalizio convenuto in giudizio dinanzi al Tribunale statale da parte dello sportivo che lamenti il mancato pagamento di corrispettivi previsti dal relativo contratto, ben potrebbe eccepire l’improponibilità della domanda¹⁰ giusta clausola arbitrale statutaria, cui lo sportivo e il sodalizio sono vincolati essendo parti di un rapporto, rispettivamente, di tesseramento o di affiliazione con la Federazione.

Sul punto, è opportuno innanzitutto evidenziare che il codice di rito statuisce la validità della clausola compromissoria che presenti le medesime caratteristiche del compromesso¹¹ e che sia dunque redatta “*per iscritto*”¹².

Sulla scorta di tale disposizione, consolidata giurisprudenza di legittimità ha ritenuto soddisfatto tale requisito anche in presenza di rinvio *per relationem* a un documento esterno (quale, ad esempio, lo Statuto o Regolamento federale) in cui tale clausola è contenuta¹³. Tale assunto parrebbe dunque far salva la vincolatività della clausola arbitrale statutaria/regolamentare federale pur in assenza di specifica approvazione da parte del tesserato/affiliato, quando sussista un richiamo al rispetto di tale Statuto/Regolamento all’interno del modulo di tesseramento/affiliazione.

⁹ Si veda, a titolo meramente esemplificativo, l’articolo 31 comma 1 dello Statuto della Federazione italiana nuoto, a norma del quale: “*Gli affiliati e i tesserati della Federazione possono rimettere a un giudizio arbitrale definitivo la risoluzione di controversie interindividuali a contenuto strettamente patrimoniale ai sensi dell’articolo 806 e ss., c.p.c., che siano originate dalla loro attività sportiva od associativa, qualora non rientrino nella competenza degli organi di giustizia federali o nei casi di cui al precedente articolo, nei modi e termini fissati dal Regolamento di giustizia*”.

¹⁰ La Suprema Corte ha chiarito che l’arbitrato trova la propria fonte in un atto di investitura di natura privata; risulta dunque atecnico considerare la questione in termini di carenza di competenza o giurisdizione “*essendo demandata agli arbitri un’attività negoziale e non una funzione giurisdizionale*” (Cassazione n. 6423/2008; si veda anche Cassazione n. 3045/2007).

¹¹ Articolo 808, comma 1, c.p.c.. La differenza tra compromesso e clausola compromissoria risiede nella circostanza che mentre il compromesso è un accordo stipulato al fine di risolvere una o più liti già determinate e insorte tra le parti, la clausola compromissoria prevede il possibile deferimento ad arbitri di controversie future e indeterminate, salvo che per la loro riferibilità al contratto o documento da cui le stesse hanno origine e che la clausola compromissoria richiama. Si veda L. Salvaneschi, *op. cit.*, pag. 78.

¹² Articolo 807, comma 1, c.p.c..

¹³ Si veda *ex multis* Cassazione n. 81/2017.

Preme tuttavia sottolineare che l'approccio della Suprema Corte è in tal senso piuttosto rigoroso, in quanto richiede che il rinvio al documento esterno:

“preveda un richiamo espresso e specifico della clausola compromissoria e non, invece, allorché il rinvio sia generico, richiamandosi semplicemente il documento o il formulario che contenga la clausola stessa, in quanto soltanto il richiamo espresso assicura la piena consapevolezza delle parti in ordine alla deroga alla giurisdizione”¹⁴.

Potrebbe dunque porsi un problema di validità della clausola compromissoria di cui allo Statuto/Regolamento federale di riferimento, nel caso in cui il modulo di affiliazione/tesseramento non la richiami espressamente¹⁵. Se dunque non sembra necessaria un'approvazione espressa della clausola compromissoria, è pur vero che, secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite, parrebbe non invocabile la clausola arbitrale statutaria/regolamentare non richiamata all'interno dell'atto da cui scaturisce il vincolo di tesseramento o di affiliazione.

Ciò premesso, è interessante considerare la questione anche in senso sostanziale, ragionando in particolare dal punto di vista dello sportivo. Ci si potrebbe chiedere infatti se l'obbligo di sottoscrivere il rapporto di tesseramento al fine di entrare a far parte dell'ordinamento federale e ivi praticarvi la relativa disciplina sportiva e, dunque, la sostanziale impossibilità di sottrarsi al consenso al rimedio arbitrale contenuto nel relativo Statuto/Regolamento, possa considerarsi valido e legittimo¹⁶.

Il tema è stato lungamente dibattuto anche a livello internazionale, ancorché in senso lato con riferimento al consenso prestato dall'atleta alla sottoposizione di controversie di varia natura alla cognizione di un organismo arbitrale, ai sensi delle previsioni statutarie della Federazione sportiva (nazionale o internazionale) di riferimento. Detto consenso è infatti indubbiamente “forzato” posto che, specialmente in caso di atleti di alto livello, in assenza dello stesso lo sportivo non potrebbe praticare la relativa disciplina sportiva a livello agonistico¹⁷.

Della questione è stata peraltro recentemente investita la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo¹⁸, la quale ha riscontrato l'effettiva obbligatorietà del consenso prestato in tal senso (nel caso in cui l'alternativa

¹⁴ *Ib.*, in linea con Cassazione n. 11529/2009, che aveva risolto il precedente contrasto tra posizioni meno garantiste, che validavano il mero rinvio *per relationem imperfectam* al documento contenente la clausola compromissoria e quella, più stringente, che richiedeva di esplicitare il richiamo a detta clausola con un rinvio *per relationem perfectam*.

¹⁵ E infatti, spesso, i moduli di tesseramento federali operano espressamente tale richiamo, si veda ad esempio il modulo tesseramento della Federazione italiana nuoto.

¹⁶ Si veda sul punto anche E. Zucconi Galli Fonseca e C. Rasia, “Laboratorio di Arbitrato nello Sport – Schemi e materiali”, 2021, Bononia University Press, Bologna, pag. 121 e ss..

¹⁷ Emblematico il caso dell'atleta che si qualifica ai Giochi Olimpici il quale, all'atto dell'iscrizione, deve necessariamente accettare che eventuali controversie relative alla propria partecipazione alle Olimpiadi debbano essere devolute al Tribunale Arbitrale dello Sport (*Court of Arbitration for Sport*) di Losanna, con espressa rinuncia all'azione in giudizio dinanzi a diversi Tribunali, salvo espressa autorizzazione in tal senso da parte del Comitato Internazionale Olimpico.

¹⁸ Sentenza del 2 ottobre 2018, *Caso Mutu et Pechstein c. Suisse* (Ricorsi n. 40575/10 e n. 67474/10).

che si presenta all'atleta sia quella di non praticare il proprio sport, o di farlo a livello amatoriale presso altri enti sportivi non riconducibili al sistema federale), avallandone tuttavia la vincolatività qualora l'organismo arbitrale cui si rinvia rispetti le garanzie di cui all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali quali, ad esempio, di indipendenza e imparzialità degli arbitri, ovvero anche di pubblicità, se richiesta, della relativa udienza¹⁹.

Conclusioni

Ancorché la deferibilità ad arbitri di controversie di natura patrimoniale afferenti il mondo sportivo (che siano o meno riconducibili a un rapporto di lavoro) imponga di ragionare sulla compromettibilità di tale materia nonché, in taluni casi, sulla validità stessa di una clausola compromissoria con tale effetto, l'arbitrato, con le sue caratteristiche di flessibilità e libertà delle forme, pare essere il mezzo che meglio si attaglia al contesto sportivo.

Depone peraltro favorevolmente in tal senso anche la circostanza che tale procedimento sia tendenzialmente caratterizzato da maggiore celerità, nonché permetta di affidarsi a giudicanti specializzati che meglio conoscono le peculiarità e le esigenze dei rapporti sportivi.

Ben venga, dunque, la previsione di tale possibilità all'interno di Statuti e Regolamenti degli enti sportivi, ovvero all'interno di contratti tra sportivi e sodalizi che, dal 1° gennaio 2023, potranno dare vita *ex lege* a fattispecie di rapporto di lavoro sportivo anche con riferimento al mondo dilettantistico.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 3, D.L. 220/2003 prevede la giurisdizione del giudice ordinario sui rapporti di natura patrimoniale, salvo la previsione di clausole compromissorie negli Statuti e Regolamenti delle Federazioni sportive ovvero anche nei contratti individuali di lavoro di cui alla L. 91/1981.



I rapporti di natura patrimoniale concernenti gli sportivi professionisti ex L. 91/1981 e, dal 1° gennaio 2023 ex D.Lgs. 36/2021, anche gli sportivi dilettanti, possono costituire fattispecie di rapporti di lavoro, comportando la non arbitrabilità delle relative controversie ex articolo 806, comma 2, c.p.c. salvo espressa previsione in tal senso nei contratti o accordi collettivi.

¹⁹ A norma del quale "Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un Tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia."

Se a oggi sussiste una specifica copertura legislativa per la compromettibilità in arbitrato delle controversie relative ai rapporti di lavoro sportivi professionistici, permane un'area "grigia" con riferimento ai rapporti patrimoniali tra sportivi e sodalizi dilettantistici.



Se infatti gli stessi si qualificano come rapporti di lavoro (parasubordinato, secondo la giurisprudenza di merito) non trovano, fino al 1° gennaio 2023, previsioni legislative che, nel rispetto del dettato dell'articolo 806, c.p.c., esplicitino la possibilità di devolvere la relativa controversia ad arbitri. Sul punto, i Tribunali statali sono già intervenuti nel ritenere l'inoperatività della clausola compromissoria riferita a un rapporto tra sportivo e sodalizio dilettante, constatando l'assenza di necessarie previsioni rinvenibili nella legge o nella contrattazione collettiva. Parrebbe dunque potersi fare salva l'applicabilità di tali clausole solo in caso di configurazione dei rapporti di cui sopra come prestazioni sportive non riconducibili a una fattispecie lavoristica.



Si pone in ogni caso il tema della vincolatività di una clausola arbitrale contenuta nello Statuto/Regolamento di una Federazione sportiva, non espressamente richiamata nel contratto tra le parti nè specificamente sottoscritta all'atto del tesseramento/affiliazione; la questione si risolve positivamente, secondo la Suprema Corte, solamente qualora il rinvio *per relationem* al rispetto dello Statuto/Regolamenti federali di cui al modulo di tesseramento/affiliazione faccia espresso riferimento alla clausola compromissoria ivi prevista.



Interessante anche considerare se, in linea di principio, sia valido il consenso "obbligatoriamente" prestato da parte dell'atleta alla clausola arbitrale contenuta negli Statuti/Regolamenti federali, pur di poter svolgere la propria prestazione sportiva. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo si è espressa favorevole al consenso così prestato, purché l'organismo arbitrale cui si rinvia rispetti, in particolare, determinate garanzie di indipendenza e imparzialità nonché, se richiesto, di pubblicità della relativa udienza.

Associazioni e sport n. 11/2021

ETS e le conseguenze che derivano dalla perdita della qualifica di ente non commerciale

di Arash Bahavar – dottore in legge

L'articolo 79, CTS e la qualifica di ente commerciale

L'[articolo 79](#), D.Lgs. 117/2017 (CTS) introduce specifici criteri per determinare la commercialità o non commercialità delle attività di interesse generale svolte degli Enti del Terzo settore (ETS), nonché la natura fiscale dell'ente stesso.

Senza entrare nel dettaglio di quanto previsto dal suddetto articolo, per quanto qui interessa occorre soffermarsi su quanto previsto dal comma 2 che introduce:

“una nuova definizione di attività di interesse generale non commerciale, basata non più sul tradizionale criterio della contrapposizione alla commercialità di cui all'articolo 55, Tuir, bensì sul criterio della antieconomicità”¹.

Nello specifico dette attività si considerano non commerciali se svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, seppur con uno scostamento tollerato del 5% (clausola di salvaguardia) per ciascun periodo d'imposta e per non oltre 2 periodi di imposta consecutivi, così come previsto dal successivo comma 2-bis².

Sotto il profilo fiscale, la classificazione delle attività svolte dagli ETS come commerciali o meno incide sulla qualificazione complessiva dell'ente, rilevando la prevalenza delle une rispetto alle altre.

Più nel dettaglio, l'articolo 79, comma 5, CTS dispone che gli ETS debbano qualificarsi come fiscalmente commerciali – indipendentemente dalle previsioni statutarie – qualora dal confronto tra:

“i proventi non commerciali (ad esempio, rette e contributi da attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali, liberalità, raccolte fondi non corrispettive, sovvenzioni) da un lato e i ricavi commerciali (rette e contributi da attività di interesse generale svolte con modalità commerciali,

¹ S. Boffano, “L'iva quale “tributo-Cenerentola” della riforma del Terzo Settore”, in www.rivistadirittotributario.it.

² Con riguardo a questa specifica clausola si legga la circolare del Cndcec “Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative” agg. 28 luglio 2021, in www.fondazionenazionalecommercialisti.it, pag. 135.

*attività diverse da quelle di interesse generale a eccezione dei ricavi scaturenti da sponsorizzazioni) dall'altro*³

emerge che – nel medesimo periodo d'imposta – le entrate commerciali superino quelle non commerciali⁴.

In tal caso l'ETS perderà la propria qualifica fiscale di ente non commerciale con effetto retroattivo a decorrere dal periodo d'imposta in cui assume natura commerciale, come si desume dalla lettura dell'[articolo 79](#), comma 5-ter, CTS.

Ne deriva che *“ove l'ente, a consuntivo (perché solo in quel momento potrà valutare le modalità con le quali ha svolto l'attività), verificasse che l'attività prevalente fosse da considerare commerciale sarà costretto a rideterminare, ai fini fiscali e contabili, tutto l'esercizio appena concluso”*⁵ con le diverse conseguenze che da tale mutamento discendono.

Il regime fiscale che deriva dalla perdita della qualifica di ente non commerciale

Il passaggio da ente non commerciale a commerciale produce effetti con riferimento al regime fiscale applicabile agli ETS.

Per quanto concerne le imposte dirette in assenza di norme specifiche contenute nel CTS, gli ETS commerciali vengono tassati in base alle disposizioni del Tuir (articoli [81-142](#)). Pertanto, l'ente entrerà:

*“in un regime di determinazione del reddito analogo a quello delle società commerciali, con conseguente attrazione di tutte le fonti reddituali nell'unica categoria del reddito d'impresa”*⁶.

Ne deriva che l'ETS non potrà applicare quanto previsto dall'[articolo 80](#), CTS che si occupa di disciplinare il regime forfettario opzionabile da parte degli ETS qualificabili come non commerciali per l'eventuale attività commerciale svolta.

Una tale conseguenza comporta la necessità per l'ente di porre in essere un'analisi costante delle entrate, proprio per evitare che, magari per pochi euro e per pochi giorni, lo stesso acquisisca la qualifica fiscale di ETS commerciale.

³ L. Caramaschi, *“Fondazioni: scelta tra Ets non commerciale e impresa sociale – III° parte”*, in [www.ecnews.it](#).

⁴ Ne deriva che *“ai fini della qualifica dell'ente, l'elemento discriminante diventa così la quantificazione monetaria dell'attività concretamente esercitata, con la conseguenza che un ente costituito per scopi ideali o sociali può, sulla base delle reali azioni intraprese, essere qualificato di diritto come ente di natura commerciale”*, così G. Sepio, *“Incontro di studio il codice del terzo settore d. Lgs. 117/2017 evento promosso dalla commissione di studio “terzo settore”* in [www.odcec.pescara.it](#).

⁵ G. Martinelli, *“Il codice del terzo settore e la semplificazione fiscale – I° parte”* in [www.ecnews.it](#).

⁶ A. Mazzullo, *“Il nuovo Codice del Terzo Settore: Profili civilistici e tributari (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117)”* Giappichelli, 2017, pag. 229.

Ma a questo punto occorre domandarsi: se l'ente avesse optato per il regime forfettario di cui all'[articolo 80](#), CTS, che – come detto è applicabile ai soli ETS non commerciali – l'ETS dovrebbe ricostruire retroattivamente la propria contabilità?

Passando al regime previsto per le imposte indirette e ai tributi locali previsti dall'[articolo 82](#), CTS occorre evidenziare che l'ambito soggettivo di applicazione dei tributi ivi indicati per:

“la maggior parte sono riferite sia agli ETS non commerciali sia agli ETS commerciali, comprese le imprese sociali (per lo più con l'eccezione delle imprese sociali costituite in forma societaria) e le cooperative sociali che, a regime, diverranno imprese sociali di diritto”⁷.

Tuttavia, dall'analisi del suddetto articolo emerge che il comma 6 riconosce ai soli ETS non commerciali l'esenzione dall'Imu e dalla Tasi per gli immobili destinati, totalmente o in parte, allo svolgimento delle attività istituzionali. Analogamente il comma 7 prevede che le Regioni, le Province autonome di Trento e Bolzano e gli enti locali possano deliberare eventuali riduzioni o esenzioni dai tributi di competenza, nonché possibili semplificazioni legate agli adempimenti.

A questo punto si ipotizzi che l'ente non abbia corrisposto l'Imu o l'abbia versato in misura ridotta in quanto, oltre a ricorrere le condizioni relative all'immobile e all'attività⁸, ritenesse ancora di potersi qualificare come non commerciale. L'ente avrebbe pertanto beneficiato di un'agevolazione che non gli sarebbe spettata con la diretta conseguenza che si configurerebbe la fattispecie di omesso o insufficiente versamento.

A questo punto l'ente dovrà verificare se la violazione sia stata già constatata e/o siano iniziati le attività amministrative di accertamento (ad esempio accessi) da parte degli uffici competenti. In tal caso troverà applicazione il regime sanzionatorio previsto dall'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997. Diversamente troverà applicazione la disciplina del ravvedimento operoso di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997.

Ad analoghe conclusioni è possibile giungere con riferimento alla perdita della qualifica di ente non commerciale con riferimento a quanto previsto dall'articolo 82, comma 7, CTS.

Discorso particolare deve essere fatto con riferimento alla disciplina in materia di Iva.

Non è questa la sede per un'analisi dettagliata della materia e dei molteplici dubbi interpretativi che da essa ne discendono, qui basti dire che il CTS non interviene sulla normativa dell'Iva che conserva,

⁷ Cndcec, *op. ult. cit.*, pag. 146.

⁸ Con particolare riferimento alle attività si consideri che l'immobile deve essere “destinato allo svolgimento di determinate attività. L'elenco di tali attività, contenuto nella lettera i), articolo 7, D.Lgs. 504/1992, assume carattere tassativo, per cui l'agevolazione non può essere estesa, nemmeno per analogia. Detta attività deve essere valutata in concreto e deve essere svolta con modalità non commerciali, ossia modalità tali da escludere l'intento lucrativo” così F. Garrini, “[Imu terzo settore: esenzione solo nel caso di utilizzo diretto](#)”, in [www.ecnews.it](#).

pertanto, l'originaria formulazione, salvo per le Odv e le Aps alle quali viene riconosciuto “*un regime ad hoc per le operazioni Iva intracomunitarie*”⁹.

Per gli altri ETS troveranno applicazione le disposizioni contenute nel D.P.R. 633/1972 e, più in generale, i principi dettati dalla Direttiva comunitaria 2006/112/CE.

In particolare, l'[articolo 4](#), D.P.R. 633/1972 circoscrive in maniera puntuale e ben definita la rilevanza dell'attività con riferimento all'Iva e al comma 4 individua alcune operazioni che, seppur rilevanti, di fatto, per la loro finalità, non esprimono una effettiva capacità contributiva e quindi non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali.

A questo punto occorre domandarsi se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, ceduti o erogati gratuitamente, in adempimento delle finalità civiche proprie degli ETS, assumano rilevanza ai fini dell'Iva dal momento che la norma di chiusura contenuta all'articolo 4, D.P.R. 633/1972 – nella parte in cui si legge le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale ai fini delle imposte dirette si dovranno applicare anche ai fini Iva – trova applicazione per i “non ETS” (ad esempio Asd).

Sul punto occorrerà un chiarimento.

Volendo comunque ipotizzare che detta norma di chiusura trovi comunque applicazione nei confronti degli ETS occorrerà tenere conto, tra i diversi aspetti, che:

“solo a consuntivo si potrà ricevere conferma di avere operato correttamente o meno in esenzione da Iva. E se così non fosse, sarebbe necessario sanare, con le penalità previste, il ritardato versamento di una imposta che, tra l'altro, non sarebbe stata nemmeno incassata”¹⁰.

Sempre in materia di Iva altro aspetto da considerare è che il CTS estende il regime di esenzione d'imposta previste dagli articoli [3](#) e [10](#), D.P.R. 633/1972 per particolari tipologie di prestazioni a oggi previste per le Onlus agli ETS non commerciali (ex [articolo 89](#), comma 7, CTS). Anche in tal caso diventa quindi importante meglio chiarire che cosa comporti l'inquadramento dell'ente come fiscalmente commerciale atteso che gli ETS qualificati come commerciali:

“non potrebbero godere delle succitate esenzioni Iva e, dovendo applicare l'aliquota del 22% sulle prestazioni offerte, si troverebbero in svantaggio competitivo rispetto ad altri enti, come le cooperative sociali, che applicano l'aliquota del 5%”¹¹.

⁹ S. Boffano, op. ult. cit..

¹⁰ G. Martinelli, op. ult. cit..

¹¹ S. Boffano, op. ult. cit..

Le conseguenze in materia di liberalità destinate agli ETS

Gli articoli [81](#) e [83](#), CTS disciplinano rispettivamente il c.d. *social bonus* e il sistema di deduzioni e detrazioni per chi effettua erogazioni liberali a favore degli ETS non commerciali.

Dall'analisi di entrambe le normative emerge che non si possa parlare propriamente di non applicabilità qualora l'ETS muti la propria qualifica fiscale, bensì di diversa applicazione atteso che:

1. con riferimento al *social bonus* occorre evidenziare che qualora questo venga erogato da un ETS commerciale a favore di un altro ETS il credito d'imposta, come si desume dalla lettura in combinato disposto dei commi 1 e 2, articolo 81, CTS sarà pari al 50% nel limite del 5 per mille dei ricavi annui, anziché nel limite del 15% del reddito imponibile;
2. con riferimento alle erogazioni liberali di cui all'articolo 83, CTS dalla lettura del comma 6 emerge che il:

“medesimo regime può trovare applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali (non costituite in forma societaria) a condizione, tuttavia, che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”¹².

Le conseguenze sul piano contabile

Agli ETS qualificabili come commerciali, in forza dei criteri di cui all'[articolo 79](#), comma 5, CTS, trova applicazione il regime contabile ordinario ed è preclusa la possibilità di beneficiare delle semplificazioni in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili contenute all'[articolo 87](#), CTS.

In particolare, come si desume dalla lettura della norma di chiusura contenuta al comma 7, articolo 87, CTS, entro 3 mesi da quando si verificano i presupposti della perdita della qualifica di ETS non commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente (anche quelli in origine istituzionali) devono essere individuati in apposito inventario ([articolo 15](#), D.P.R. 600/1973). Conseguentemente, per tali enti vige l'obbligo di tenere le scritture contabili di cui agli articoli [14](#), [15](#), [16](#) del medesimo Decreto (libro giornale; libro degli inventari; registri Iva; scritture ausiliarie; scritture ausiliarie di magazzino; registro dei beni ammortizzabili).

Inoltre, l'ente è tenuto altresì a registrare, con effetto retroattivo in deroga alla disciplina ordinaria, le operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta e il momento in cui si verificano i presupposti

¹² Cndcec, *op. ult. cit.*, pag. 150.

che determinano il mutamento della qualifica, entro 3 mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

Dall'applicazione di tale regola:

“può facilmente derivare la possibilità di ETS tenuti al mantenimento di tutta la contabilità ordinaria, pure a fronte di ricavi commerciali oggettivamente minimi, ma comunque superiori all'ammontare, interno e relativo, dei proventi di natura non commerciale”¹³.

Da ultimo l'ETS è obbligato a iscriversi nel Registro Imprese, in aggiunta al Runts, ai sensi dell'[articolo 11](#), comma 2, CTS, nonché a tenere ai fini “civilistici” le scritture contabili ex [articolo 2214](#), cod. civ. ai sensi dell'[articolo 13](#), comma 4, CTS.

Il regime sanzionatorio

La seconda parte dell'[articolo 83](#), comma 3, CTS prevede che:

“la perdita della natura non commerciale va comunicata dal rappresentante legale dell'ente all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, entro 30 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta nel quale si è verificata. In caso di mancato tempestivo invio di detta comunicazione, il legale rappresentante dell'ente è punito con la sanzione amministrativa da 500 a 5.000 euro”.

La circostanza che il legale rappresentante sia assoggettato alla sanzione prevista dal suddetto articolo, indipendentemente dalla circostanza che l'ente sia dotato o meno di personalità giuridica, implica che la natura dell'illecito debba configurarsi di natura amministrativa (disciplinata dalla L. 689/1981) anziché di natura tributaria.

Si consideri difatti che:

“in materia di violazioni tributarie, le sanzioni amministrative previste dall'ordinamento gravano sulla sola persona giuridica contribuente titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, qualora si tratti di persone giuridiche; laddove invece manchi la personalità giuridica del soggetto che ha commesso la violazione, sussiste la responsabilità, e quindi la diretta sanzionabilità, della persona fisica responsabile per le condotte riferibili all'ente privo di personalità giuridica”¹⁴.

¹³ A. Mazzullo, *op. ult. cit.*, pag. 252.

¹⁴ Si consideri difatti che nelle violazioni tributarie laddove “manchi la personalità giuridica del soggetto che ha commesso la violazione, sussiste la responsabilità, e quindi la diretta sanzionabilità, della persona fisica responsabile per le condotte riferibili all'ente privo di personalità giuridica” Cassazione n. 21974/2020.

Ciò premesso sulla base della disciplina contenuta negli articoli [2](#) e ss., L. 689/1981 il responsabile dell'illecito amministrativo può essere esclusivamente una persona fisica, rilevando ai fini dell'integrazione della fattispecie illecita la sussistenza dell'elemento soggettivo, incompatibile con la persona giuridica. Tuttavia, questa, nei casi previsti dall'[articolo 6](#), L. 689/1981 può essere chiamata a rispondere in via solidale con l'autore della violazione.

Nello specifico l'articolo 6, comma 3, L. 689/1981 stabilisce che:

“se la violazione è commessa dal rappresentante ... di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica ... la persona giuridica o l'ente ... è obbligata in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta”.

Sul punto occorre evidenziare che la responsabilità degli enti:

“è prevista esclusivamente in funzione di garanzia del pagamento della somma dovuta dall'autore della violazione [Il criterio di cui all'articolo 6, comma 3] stabilisce un criterio di collegamento che costituisce al tempo stesso il presupposto e il limite della responsabilità dell'ente, nel senso che a tal fine si esige soltanto che la persona fisica si trovi con l'ente nel rapporto indicato, e non anche che essa abbia operato nell'interesse dell'ente”¹⁵.

A questo punto occorre domandarsi se possa configurarsi altresì una responsabilità solidale degli amministratori degli ETS.

Al riguardo l'articolo 6, comma 2, L. 689/1981 stabilisce che il soggetto sul quale incombe un dovere di vigilanza su un altro o su altri soggetti è obbligato in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta, salvo che provi di non aver potuto impedire il fatto. Questa norma letta in combinato disposto con l'[articolo 2392](#), cod. civ. comporta che non possa escludersi la responsabilità solidale degli amministratori.

Tale conclusione, a parere dello scrivente, non viene contraddetta dalla circostanza che sugli amministratori non gravi più un dovere di vigilanza alla luce della riforma del diritto societario. Si consideri difatti che nonostante gli amministratori privi di deleghe (c.d. non operativi) non siano più sottoposti a questo specifico dovere, per le condotte dannose degli altri amministratori, questi rispondono solidamente per i danni subiti dall'ente:

“quando non abbiano impedito fatti pregiudizievoli di quest'ultimi in virtù della conoscenza – o della possibilità di conoscenza, per il loro dovere di agire informati ex articolo 2381, cod. civ. – di elementi

¹⁵ Cassazione n. 3879/2012.

*tali da sollecitare il loro intervento alla stregua della diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze*¹⁶.

Ne deriva che anche per tali ragioni la scelta di assumere la legale rappresentanza o anche quella di diventare amministratore di un ETS:

*“deve essere assunta nella consapevolezza di cosa questo possa significare, anche sotto il profilo della responsabilità personale”*¹⁷.

La cancellazione dal Runts: una possibile conseguenza?

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

*“una delle innovazioni di maggiore interesse contenute nel D.Lgs. 117/2017 ... è stata quella di creare e considerare la fattispecie dell'Ente del Terzo settore come fattispecie civilistica alla quale, poi, applicare, differenti discipline sotto il profilo fiscale, in relazione alla prevalenza o meno dell'attività commerciale svolta, ma senza, per questo, disconoscerne la natura di Ente del Terzo settore”*¹⁸.

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

Infatti, l'articolo 94, comma 2, CTS stabilisce che l'Amministrazione finanziaria debba comunicare al Runts l'esito del proprio controllo al fine di permettere a quest'ultimo ufficio di esperire i controlli volti a stabilire se l'ente mantenga o meno i requisiti richiesti dal CTS ai fini della qualifica dell'ente come ETS.

Pertanto, una volta divenuto definitivo il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 23, lettera d), D.M. 106/2020 l'ufficio del Runts potrà esperire le attività di accertamento d'ufficio prodromiche a una eventuale cancellazione dell'ente.

Si ipotizzi a questo punto che in sede di accertamento fiscale venga disconosciuta la natura non commerciale dell'ente a causa dei maggiori ricavi derivanti da attività diverse ex [articolo 6](#), CTS che:

¹⁶ Cassazione n. 17441/2016. Per quanto concerne la solidarietà degli amministratori si veda TAR Piemonte n. 305/2011 e Cassazione n. 11643/2010.

¹⁷ G. Martinelli, *“La responsabilità degli amministratori degli enti del terzo settore”*, in [www.ecnews.it](#).

¹⁸ G. Martinelli, *“La perdita della qualifica di associazione o società sportiva dilettantistica”*, in [www.ecnews.it](#).

“ai fini fiscali, sono sicuramente da ritenersi di natura commerciale e ove, unitamente a quelli di medesima qualificazione derivanti da attività di interesse generale, fossero prevalenti l'ETS rimarrà tale ma con natura commerciale”¹⁹.

Che cosa potrebbe succedere se venisse accertato che queste risultano essere superiori ai limiti alternativi di secondarietà di cui all'[articolo 3](#), comma 1, D.M. 107/2021, ovvero 30% delle entrate complessive o 66% dei costi complessivi dell'ente?

A questo punto l'ufficio del Runts procederebbe ad accertare se l'ente abbia adempiuto, per un verso, all'obbligo di segnalazione di cui all'articolo 4, comma 1, dello stesso Decreto e, per un altro, l'adozione degli accorgimenti di cui al successivo comma 2.

In caso di esito negativo di tale accertamento, come si desume dalla lettura dell'ultimo comma del suddetto articolo, l'ente verrebbe cancellato dal registro con conseguente applicazione dell'[articolo 50](#), comma 2, CTS, che prevede l'obbligo di devoluzione del patrimonio limitatamente all'incremento realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel registro, e dell'[articolo 8](#), comma 3, D.P.C.M. 23 luglio 2020, che prevede – qualora l'ETS benefici del 5 per mille – l'obbligo per il legale rappresentante di comunicare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali la richiesta di cancellazione dall'elenco permanente entro 30 giorni decorrenti dalla sopravvenuta perdita dei requisiti da parte dell'ente (e quindi dal provvedimento di cancellazione dal Runts). In caso di omessa comunicazione troverà applicazione in questo caso l'[articolo 17](#) dello stesso Decreto.

Quanto appena riportato potrebbe quindi determinare un danno al patrimonio dell'ente configurando quindi in capo agli amministratori, ove sussistano gli altri presupposti, il sorgere dei profili di responsabilità di cui agli articoli [2392](#), [2394](#) e [2395](#), cod. civ..

Tale aspetto unitamente, per un verso, alle altre conseguenze sopra riportate conseguenti alla perdita della qualifica di ente non commerciale e, per un altro, alle oggettive difficoltà di prevedere a inizio anno quegli eventi straordinari di gestione che possono condurre alla perdita della qualifica (ad esempio maggiori entrate commerciali o minori entrate non commerciali rispetto a quelle previste), porta lo scrivente a domandarsi se non sarebbe stato preferibile far decorrere gli effetti del mutamento della qualifica di ente non commerciale previsti dal comma 5, [articolo 79](#), CTS a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui si sono verificati i presupposti, anziché dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

¹⁹ G. Martinelli, *“L'ingresso nel terzo settore alla luce del decreto sulle attività diverse”*, in www.ecnews.it.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 79, D.Lgs. 117/2017 (CTS) introduce specifici criteri per determinare la commercialità o non commercialità delle attività di interesse generale svolte degli Enti del Terzo settore (ETS), nonché la natura fiscale dell'ente stesso.

La perdita della qualifica di ente non commerciale decorre dal periodo d'imposta in cui assume natura commerciale (*ex* articolo 79, comma 5-*ter*, CTS).



Il passaggio da ente non commerciale a commerciale produce effetti con riferimento al regime fiscale applicabile agli ETS.

Per quanto concerne le imposte dirette l'ente entrerà in un regime di determinazione del reddito analogo a quello delle società commerciali, con conseguente attrazione di tutte le fonti reddituali nell'unica categoria del reddito d'impresa.

Ne deriva che l'ETS non potrà applicare quanto previsto dall'articolo 80, CTS.

Passando al regime previsto per le imposte indirette e ai tributi locali previsti i commi 6 e 7, articolo 82, CTS riconoscono specifiche esenzioni solamente a favore degli enti non commerciali. Ne deriva che l'ente rischia di incorrere nella fattispecie di omesso o insufficiente versamento sanzionato dall'articolo 13, D.Lgs. 471/1997.

Discorso particolare deve essere fatto con riferimento alla disciplina in materia di Iva dal momento che la norma di chiusura contenuta all'articolo 4, D.P.R. 633/1972 trova applicazione per i "non ETS" (ad esempio Asd).



Gli articoli 81 e 83, CTS trovano applicazione nei confronti degli ETS commerciali, seppur a diverse condizioni.



Agli ETS qualificabili come commerciali, in forza dei criteri di cui all'articolo 79, comma 5, CTS, trova applicazione il regime contabile ordinario ed è preclusa le possibilità di beneficiare delle semplificazioni in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili contenute all'articolo 87, CTS.

Inoltre, l'ente deve altresì registrare, con effetto retroattivo in deroga alla disciplina ordinaria, le operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta e il momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica, entro 3 mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

Da ultimo l'ETS è obbligato a iscriversi nel Registro Imprese, in aggiunta al RuntS, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, CTS, nonché a tenere ai fini "civilistici" le scritture contabili *ex* articolo 2214, cod. civ. ai sensi dell'articolo 13, comma 4, CTS.



La seconda parte dell'articolo 83, comma 3, CTS prevede nei confronti del legale rappresentante una sanzione amministrativa derivante da illecito amministrativo disciplinata dalla L. 689/1981.

Nei casi previsti dall'articolo 6, comma 3, L. 689/1981 l'ETS può essere chiamato a rispondere in via solidale con l'autore della violazione.

Dalla lettura in combinato disposto degli articoli 2392, cod. civ. e 6, comma 2, L. 689/1981 non è da escludersi a priori la responsabilità in via solidale degli amministratori.



La perdita della qualifica di ente non commerciale non determina la perdita della qualifica di ETS. L'ente non verrà cancellato dal Runtis purché mantenga i requisiti previsti dal CTS.

Qualora questi dovessero mancare troverà applicazione quanto previsto dagli articoli 50, comma 2, CTS e 8, comma 3, D.P.C.M. 23 luglio 2020 (quest'ultimo qualora l'ente sia beneficiario del 5x1000).

L'eventuale cancellazione potrebbe determinare un danno al patrimonio dell'ente configurando quindi in capo agli amministratori, ove sussistano gli altri presupposti, il sorgere dei profili di responsabilità di cui agli articoli 2392, 2394 e 2395, cod. civ..

 **Euroconference**
Editoria

! « (**NUOVA USCITA**) »
SETTEMBRE 2021 »



LA RIAPERTURA DELLA RISCOSSIONE

Autore: Gianfranco Antico

E-book: € 12,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

Associazioni e sport n. 11/2021

Oic ETS: un'altra occasione mancata

di Chiara Borghisani – dottore commercialista

Nel mese di agosto è stato reso disponibile in consultazione il primo Principio contabile sugli ETS, redatto dall'Organismo Italiano di Contabilità (Oic).

La finalità dichiarata era duplice:

1. disciplinare i criteri per la presentazione dello Stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione degli Enti del Terzo settore, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto;

2. la rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche degli ETS.

Con siffatte “dichiarazioni di intenti”, l’attesa di un documento chiarificatore della modalità con la quale riclassificare i dati contabili negli schemi approvati a marzo 2020 era alta e carica di aspettative. Aspettative che sono state ampiamente deluse nella versione in bozza del documento.

Ancora una volta siamo di fronte a un’occasione persa per portare chiarezza su un ambito della Riforma che, paradossalmente, ha fatto della chiarezza uno dei suoi capisaldi.

Poiché la versione finale dell’Oic sugli ETS, come dichiarato in premessa del principio stesso, potrebbe subire delle modifiche, anche significative, a seguito dell’esito della consultazione, ci auguriamo che anche le nostre osservazioni possano trovare uno spazio di attenzione.

La prima considerazione che ci permettiamo di avanzare è la necessità di approntare Principi contabili distinti:

- rispetto alle finalità dichiarate;
- rispetto alla tenuta di una contabilità per cassa o per competenza.

Per le peculiarità indicate dal CTS e per la particolare rilevanza delle condizioni che si determinano all’interno di esso, alle quali gli ETS devono corrispondere, si ritiene necessario strutturare:

1. uno specifico Oic dedicato al bilancio degli ETS;
2. uno o più Oic dedicati alla rilevazione di poste caratterizzanti gli ETS¹.

La difficoltà che va riconosciuta all’Oic è quella di dover chiarire uno schema che presenta, di suo, diverse contraddizioni e una articolazione non sempre coerente.

¹ Sul punto si veda il contributo di [C. Travaglini](#) in questo numero di Associazioni e sport.

Ma è proprio in siffatto contesto che diventano quanto mai necessari dei Principi contabili che colmino le lacune o rimedino “agli errori” recati dallo schema, non che ne aggiungano di ulteriori.

Per quanto attiene la contabilità per competenza con la predisposizione di un documento, il bilancio, che consta di Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e relazione di missione, le osservazioni che ci permettiamo di avanzare sono le seguenti.

Lo Stato patrimoniale non si discosta significativamente da quanto oggi previsto dalle “*linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*” (a cura dell’ex Agenzia per le Onlus) che a loro volta ricalcavano, nella sostanza, lo schema codicistico previsto per le società², mentre il Rendiconto gestionale, pur riprendendo le sezioni contrapposte tra costi e ricavi articolati per aree gestionali, introdotto dalla citate “linee guida”, si presenta come sostanzialmente “nuovo” poiché improntato in funzione delle diverse attività esercitabili da un ETS.

Le attività che un ETS deve/può esercitare sono così articolate:

- attività di interesse generale, come individuate all'[articolo 5](#), D.Lgs. 117/2017;
- attività diverse, recate dall'[articolo 6](#), D.Lgs. 117/2017 e definite nel D.M. 107/2021;
- raccolta fondi, come normativamente definita all'[articolo 7](#), D.Lgs. 117/2017.

Il Rendiconto gestionale riprende tale articolazione ed evidenzia le diverse aree di attività (AIG, diverse, raccolta fondi) oltre alla previsione dell'area dei proventi patrimoniale e finanziari nonché, come voce residuale, l'area dei proventi di supporto generale. La necessità di conoscere il senso delle diverse voci ricomprese nello schema del Rendiconto gestionale e il contenuto da inserire in ogni voce, merita un Principio contabile a sé stante che dia spazio ai motivi delle diverse scelte operate e che guidi gli enti nella corretta riclassificazione.

Il criterio da adottare deve essere definito in modo preciso affinché l'imputazione alle diverse aree gestionali sia chiara e distinta.

L'imputazione nelle aree delle attività caratteristiche degli ETS trova “facile” collocazione quando si tratta di costi/oneri/uscite articolati per natura (ogni costo è riferito all'area che lo ha “generato”) mentre trova maggiore complessità quando è necessario attribuire le diverse voci di ricavo/provento/entrata alle diverse aree dello schema e altresì all'interno delle stesse in quanto le voci di ricavo/provento/entrata non possono trovare allocazione in funzione della destinazione, pena la perdita di significato di un rendiconto improntato alla rappresentazione delle diverse “attività” che possono essere attuate da un ETS.

² Nello schema proposto ritroviamo le poste previste dalle citate linee guida, come la distinzione, in ordine al patrimonio netto, tra patrimonio libero e patrimonio vincolato, che costituisce una caratteristica unica e tipica del mondo non profit, e alcune novità pertinenti, scaturite dall'evoluzione normativa, come ad esempio “l'aggiornamento” dei crediti del 5 per mille.

È connaturato alla qualifica di ETS finanziare, attraverso tutte le attività/redditi che possono essere attuati/prodotti, le attività di interesse generale e, se il criterio fosse quello della destinazione, allora tutte le voci di ricavo/provento/entrata troverebbero allocazione nell'area delle AIG senza necessità di rappresentare ulteriori e diverse aree gestionali riconducibili alle altre attività che possono essere esercitate da un ETS.

Il criterio, che consenta di discernere le diverse tipologie di ricavo/provento/entrata, potrebbe essere quello di imputare le voci in funzione del tipo di "attività" posta in essere per conseguire la remunerazione/l'entrata.

Pertanto:

- nelle AIG troveranno allocazione le remunerazioni conseguenti allo svolgimento delle attività di interesse generale (corrispettivi pagati da soci e non soci, corrispettivi della PA, rimborsi spese);
- nelle attività diverse troveranno allocazione le remunerazioni conseguenti allo svolgimento delle attività diverse (attività continuativa e corrispettiva di vendita di beni o servizi diversi dalle AIG);
- nella raccolta fondi troveranno allocazione gli introiti conseguenti alla capacità dell'ente di rendersi visibile e meritevole di donazioni, siano esse continuative non corrispettive, siano esse in occasione di raccolte pubbliche occasionali di fondi (*animus donandi*).

Il "criterio guida" consentirà di individuare la diversa area gestionale, corrispondente alle diverse attività esercitate dall'ETS, dove imputare correttamente il ricavo/provento/entrata.

Una volta impostato correttamente il criterio di distinzione tra le diverse aree delle voci di entrata/ricavo/provento è necessario esplicitare il contenuto dei diversi punti presenti nelle singole aree gestionali dello schema.

Vi sono voci apparentemente simili, replicate in diverse aree gestionali o anche nella medesima area, che senza un "manuale operativo" non si capisce in base a cosa vadano differenziate.

Pertanto, occorre esplicitare quali differenze sostanziali caratterizzano l'allocazione in una area gestionale piuttosto che in altra area o anche nella medesima area ma in voci diverse.

È necessario ribadire che il criterio di allocazione non può essere la destinazione, ma deve essere ricondotto a qualcosa di diverso, come ad esempio, la remunerazione dello svolgimento delle diverse attività.

Di seguito per le 2 aree, A) attività di interesse generale e B) attività diverse, che contengano voci simili in ciascuna area e voci replicate nelle 2 aree, proviamo a dare "un" significato, ove possibile, a ciascuna voce cercando di costruire un glossario che possa essere utilizzato dagli enti per riclassificare il loro bilancio.

A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale

A1) *Proventi da quote associative e apporti dei fondatori*: questa voce non è relativa a una remunerazione di AIG ma rappresenta l'apporto del socio per divenire titolare di diritti e doveri nei confronti dell'ETS, la corretta rappresentazione dovrebbe essere nelle attività di supporto generale, poiché non scaturente da alcuna attività tipica degli ETS (AIG, attività diverse, raccolta fondi).

A2) *Proventi dagli associati per attività mutuali*: in questa voce dovrebbero trovare allocazione i corrispettivi decommercializzati pagati dai soci delle Aps che svolgono la loro attività di interesse generale, in via prevalente, nei confronti dei propri associati.

A3) *Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori*: in questa voce dovrebbero trovare accoglimento tutte le remunerazioni per lo svolgimento di AIG provenienti dai soci e/o dai fondatori³.

A4) *Erogazioni liberali*: le erogazioni liberali dovrebbero trovare allocazione tra la raccolta fondi (area, dove, paradossalmente, non vi è dettaglio a eccezione della distinzione tra raccolta fondi abituale e raccolta fondi occasionale) poiché rappresentano l'emblema dell'*animus donandi*. A ragione dell'assenza di un dettaglio delle diverse voci nella raccolta fondi, pur nella consapevolezza che non sia l'AIG l'area deputata al loro accoglimento, nella voce A4) erogazioni liberali, potrebbero essere allocate le erogazioni liberali vincolate.

A5) *Proventi del 5 per mille*: anche i proventi del 5 per mille dovrebbero trovare allocazione nella raccolta fondi, per le medesime motivazioni sopra esplicitate. Collocarli all'interno delle AIG può essere funzionale alla loro evidenziazione mancando, come sopra indicato, il dettaglio nella raccolta fondi.

A6) *Contributi da soggetti privati*: in tale area dovrebbero trovare allocazione, per la generalità degli ETS, i contributi non corrispettivo da bandi oppure il rimborso spese corrisposto da soci e da non soci, senza separata indicazione, di organizzazioni di volontariato (si veda nota 3).

A7) *Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi*: in questa voce dovrebbero trovare accoglimento tutte le remunerazioni per lo svolgimento di AIG provenienti da soggetti terzi rispetto ai soci e fondatori (si veda il punto A 1) simmetrico a questo).

A8) *Contributi da enti pubblici*: in tale area dovrebbero trovare allocazione, per la generalità degli ETS, i contributi non corrispettivo da parte della PA oppure il rimborso spese corrisposto, sempre dalla PA, alle Odv (si veda nota 3).

³ In questa voce, trattandosi di "ricavi", a parere di chi scrive pare non corretto allocare i proventi scaturenti dal rimborso spese di soci di Odv che troverebbero invece più puntuale rappresentazione, anche in relazione alla loro natura fiscale, nella voce 6) contributi da privati. Ricordiamo, che ai sensi dell'articolo 33, comma 3, le Organizzazioni di volontariato possono ricevere quale remunerazione per l'AIG esercitata esclusivamente il rimborso spese dei costi diretti necessari per lo svolgimento dell'AIG e quota parte dei costi indiretti.

A9) *Proventi da contratti con enti pubblici*: in questa voce, pur non condividendo la terminologia proventi, essendo più corretta quella di ricavi, dovrebbero trovare accoglimento i corrispettivi pagati dalla P.A. per lo svolgimento in regime di accreditamento/convenzionamento di attività di interesse generale.

A10) *Altri ricavi, rendite e proventi*: voce residuale in cui troverebbero collocazione voci di ricavo/provento/entrata non riconducibili a nessuno dei punti sopra esplicitati.

A11) *Rimanenze finali*: rimanenze finali di beni utilizzati nello svolgimento di AIG

B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse

B1) *Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori*: in questa voce dovrebbero trovare accoglimento tutte le remunerazioni per lo svolgimento di attività diverse dalle AIG provenienti dai soci e/o dai fondatori nonché le remunerazioni per lo svolgimento di attività di interesse generale corrisposte da soci e fondatori alle Odv non a rimborso spese. Infatti, sempre ai sensi del citato articolo 33, comma 3, menzionato nella nota 3, le attività di interesse generale laddove svolte non a rimborso spese sono “*derubricate ad attività diverse*”. Il Legislatore non si è limitato a sancirne la natura commerciale ma, con un vero e proprio salto di specie, ne ha mutato la natura: da attività di interesse generale ad attività diversa.

B2) *Contributi da soggetti privati*: in tale area dovrebbero trovare collocazione, per la generalità degli ETS, i contributi non corrispettivo da bandi erogati per lo svolgimento di attività diverse.

B3) *Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi*: in questa voce dovrebbero trovare accoglimento tutte le remunerazioni per lo svolgimento di attività diverse dalle AIG provenienti da soggetti terzi rispetto ai soci e fondatori nonché le remunerazioni per lo svolgimento di attività di interesse generale corrisposte da terzi alle Odv non a rimborso spese (si veda quanto esplicitato al punto B 1) simmetrico a questo).

B4) *Contributi da enti pubblici*: in tale area dovrebbero trovare collocazione, per la generalità degli ETS, i contributi non corrispettivo da parte della P.A. per lo svolgimento di attività diverse.

B5) *Proventi da contratti con enti pubblici*: in questa voce, pur non condividendo la terminologia proventi, essendo più corretta quella di ricavi, dovrebbero trovare accoglimento i corrispettivi pagati dalla P.A. per lo svolgimento in regime di accreditamento/convenzionamento di attività diverse o lo svolgimento dietro corrispettivo (non a rimborso spese) di attività di interesse generale da parte di Odv sempre nella previsione del citato articolo 33, comma 3 a titolo del quale una attività di interesse generale svolta non a rimborso spese perde la natura di AIG e viene *tout court* considerata attività diversa.

B6) *Altri ricavi, rendite e proventi*: voce residuale in cui dovrebbero trovare collocazione voci di ricavo/provento/entrata non riconducibili a nessuno dei punti sopra esplicitati.

B7) *Rimanenze finali*: rimanenze finali di beni utilizzati nello svolgimento di attività diverse.

A fronte del dettaglio, alle volte persino eccessivo, riscontrabile nelle aree “A) Ricavi, rendite e proventi da Attività di interesse generale” e “B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse”, trova, al contrario, una esiguità non comprensibile, nell’area “C) Ricavi, rendite e proventi da raccolta fondi”, che avrebbe avuto bisogno, proprio per la varietà di attività e remunerazioni ritraibili da tale voce, di un dettaglio maggiore e di una più puntuale allocazione di voci indicate invece in aree diverse (si veda A4) erogazioni liberali e A5) proventi del 5 per mille). In questa area sarebbe stato opportuno distinguere, per esempio tra erogazioni in denaro ed erogazioni in natura, tra erogazioni liberali non vincolate e condizionate⁴ (nell’ipotesi che quelle vincolate trovino evidenza in A 4)). Questo dettaglio sulla voce raccolta fondi abituale non corrispettiva, unitamente alla voce della raccolta pubblica occasionale di fondi (per la quale il dettaglio è recato dalle relazioni illustrative di ogni singola raccolta) consentirebbe di dare maggiore completezza e trasparenza dell’ente, per il quale la raccolta fondi costituisce una delle voci più importanti per la sua caratterizzazione.

Infatti, il ciclo economico di un ente non profit differisce in modo sostanziale da quello di un ente profit.

Ottenimento risorse	Erogazione servizi	Sostenimento oneri
---------------------	--------------------	--------------------

Il motore per lo svolgimento delle attività di un ente non profit è legato al reperimento delle risorse, e la raccolta fondi ne rappresenta una fetta sostanziale.

Ma come manca un dettaglio in tema di raccolta fondi abituale non corrispettiva, manca un separato punto che rappresenti, per quegli enti che fondano la loro attività sull’effettuazione di erogazioni liberali (onere), una voce che ne accolga l’importo o l’indicazione in quale delle voci di onere/costo/uscita individuate per natura (acquisto beni, acquisto servizi, godimento beni di terzi, personale, etc.) debba essere inserita. Per questi enti tale voce di onere rappresenta l’attività caratterizzante e la sua mancata e separata indicazione non consente di darne l’esatta dimensione.

In tema di contabilizzazione delle risorse raccolte e delle previsioni contenute nel Principio contabile in consultazione, gli aspetti sui cui vogliamo porre l’attenzione:

1. 5 per mille non è una erogazione vincolata e deve quindi essere contabilizzata tra le erogazioni liberali. Non va confuso il rendiconto sull’impiego del 5 per mille con il vincolo posto dal Consiglio direttivo;
2. modalità di rilevazione delle erogazioni liberali vincolate tema analizzato nelle raccomandazioni della Commissione Cndcec, dal Gruppo di lavoro enti non profit dei ragionieri e periti commerciali, dal tavolo tecnico e come ampiamente e dettagliatamente argomentato dal [prof. Travaglini](#);

⁴ Per le quali, al punto 12, la Relazione di missione prevede una descrizione delle diverse tipologie di erogazioni liberali ricevute.

3. correlazione tra erogazioni liberali e costi non esiste una correlazione tra erogazioni liberali e costi per lo svolgimento dell'attività; pertanto, non si possono riscontare le erogazioni liberali. Diverso è il caso di finanziamento di un progetto dove può/deve essere riscontato l'importo del finanziamento o sulla base della durata temporale del progetto o, ove possibile, sulla base dello stato avanzamento dello stesso (costi).

Il 2021, primo anno di adozione degli schemi, è ormai prossimo al termine (o addirittura già scaduto per chi ha l'esercizio a cavallo che si conclude dopo l'approvazione dei nuovi modelli) e non è pensabile che i nuovi schemi di bilancio che dovranno essere predisposti e depositati presso il Runts, la cui operatività è prevista dal prossimo 23 novembre, entro il 30 giugno del prossimo anno rechino ancora così tanti dubbi e problemi applicativi.

Il mondo del non profit merita chiarezza e regole di sistema pensate *ad hoc* e non mutuare dal mondo profit.

SCHEDA DI SINTESI

I principi Oic per gli ETS dovrebbero essere:

- 1 per chiarire, soprattutto nel Rendiconto gestionale, il criterio con il quale attribuire alle diverse aree le voci di ricavo/provento/entrata;
- molteplici per illustrare la contabilizzazione delle poste caratteristiche degli enti non profit.



L'imputazione delle diverse voci di ricavo/provento/entrata in base alla destinazione finisce per svuotare di significato l'articolazione per aree gestionali riconducibili alle diverse attività esercitate. Occorre indicare un diverso criterio, il tipo di attività posto in essere per conseguire la remunerazione, per attribuire i componenti alle diverse aree.



Glossario per dare contenuto ai diversi punti di ciascuna area gestionale.



Brevi indicazioni in merito alla contabilizzazione di alcune poste caratteristiche degli enti non profit (tra queste certamente le erogazioni liberali).

Associazioni e sport n. 11/2021

Cinque per mille: i nuovi prospetti da utilizzare per rendicontare le somme ricevute

di Marta Saccaro – dottore commercialista e revisore legale - pubblicista

Premessa

Sul sito *internet* del Ministero del lavoro e delle politiche sociali è stato pubblicato il Decreto Direttoriale 488/2021, di approvazione delle linee guida per la rendicontazione del contributo del 5 per mille destinato agli Enti del Terzo settore. Il Decreto dà attuazione al comma 1, [articolo 16](#), D.P.C.M. 23 luglio 2020 che, a sua volta, integra le disposizioni del D.Lgs. 211/20147, con il quale è stata riformata l'intera disciplina dell'istituto del 5 per mille in attuazione delle previsioni contenute nella Legge delega di Riforma della disciplina del Terzo Settore (L. 106/2016).

Si completa, in buona sostanza, il quadro delle nuove regole che disciplinano il contributo del 5 per mille e il *focus*, questa volta, è incentrato sui (nuovi) obblighi di rendicontazione.

Come disposto dall'ultima parte dell'articolo 3 del Decreto citato, le nuove regole si applicano a partire dal contributo del 5 per mille relativo all'anno finanziario 2020. Il modello di rendicontazione dovrà quindi essere adottato per giustificare la spesa del contributo che dovrebbe essere in arrivo in questi giorni.

Le esigenze di trasparenza nella gestione del contributo del 5 per mille esplicitate dal Decreto attuativo si sostanziano in un triplice ordine di obblighi:

1. un obbligo generale di redazione e conservazione di un apposito rendiconto e della relativa relazione illustrativa, dal quale risulti, in modo chiaro, trasparente e dettagliato, la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite;
2. un obbligo specifico, per un delimitato bacino di enti beneficiari, di trasmissione del rendiconto e della relazione all'Amministrazione erogatrice;
3. un obbligo ulteriore di pubblicità del rendiconto e della relazione.

Vediamo quindi di seguito nel dettaglio le nuove regole.

I soggetti interessati

Le linee guida chiariscono che le istruzioni contenute nel Decreto in commento sono destinate agli enti che percepiscono il contributo del 5 per mille dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Si tratta quindi dei soggetti individuati nel comma 1, [articolo 1](#), lettera a), D.P.C.M. 23 luglio 2020. Questa disposizione fa riferimento agli “*Enti del Terzo settore iscritti nel Registro unico nazionale*”, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società. Poiché tuttavia il Runts non risulta ancora pienamente attivo¹ – e quindi nel 2021 non è ancora completa la categoria degli “*Enti del Terzo settore*” – vale la norma transitoria contenuta nel comma 2, articolo 1, D.P.C.M. 23 luglio 2020, secondo cui l’elenco di cui sopra scatterà solo dall’anno successivo a quello di operatività del Runts (e quindi presumibilmente dal 2022). Fino al prossimo anno quindi, la lista dei soggetti destinatari del contributo come “enti del volontariato” è quella a cui siamo fino a qui abituati.

La gestione del periodo transitorio pare tuttavia essere un po’ confusa: se infatti, come detto, le nuove regole di rendicontazione devono essere seguite con riferimento al contributo del 5 per mille relativo all’anno finanziario 2020, nelle linee guida si specifica che le istruzioni sono valide per gli enti che percepiscono le somme da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Resta quindi da capire se il contributo relativo all’anno finanziario 2020, i cui importi sono stati resi noti dall’Agenzia delle entrate lo scorso 8 giugno e che sono ora in pagamento – da parte della stessa Agenzia delle entrate – sia o meno da rendicontare in base ai nuovi obblighi. Si osserva infatti che solo una volta operativo il Runts il controllo del 5 per mille erogato agli ETS (categoria soggettiva che ricomprende un numero minore di soggetti rispetto agli attuali “enti del volontariato”) passerà effettivamente al Ministero del lavoro che avrà anche il compito di distribuire le risorse.

Resta fermo, però, che queste istruzioni non si riferiscono ai soggetti che appartengono alle “altre” categorie destinatarie del contributo del 5 per mille per la rendicontazione dei quali devono rifarsi alle specifiche regole fissate dall’ente di riferimento.

Il contenuto del rendiconto

La rendicontazione prevede la compilazione del rendiconto vero e proprio e la redazione di una relazione illustrativa utilizzando i modelli predisposti dal Ministero del lavoro (reperibili dal sito *internet* del Ministero stesso) da compilare in modalità digitale. Secondo quanto indicato, nel rendiconto le spese sostenute devono essere riconducibili a queste categorie:

¹ Con il Decreto del 26 ottobre 2021 il Ministero del lavoro ha annunciato per il 23 novembre prossimo la data di “popolamento” del Registro unico nazionale del Terzo settore.

- risorse umane;
- spese di funzionamento;
- spese per acquisto di beni e servizi;
- spese per le attività di interesse generale dell'ente;
- accantonamento per la realizzazione di progetti pluriennali (durata massima 3 anni).

Oltre al rendiconto, è necessario compilare una relazione che illustri in maniera esaustiva l'utilizzo del contributo percepito e un elenco dei giustificativi di spesa (che non devono essere trasmessi ma conservati presso la sede dell'ente ed esibiti a richiesta).

Per essere considerate ammissibili le spese riportate nel rendiconto devono essere effettive (cioè materialmente pagate), comprovabili (cioè giustificate da apposita documentazione di natura fiscale o equivalente dal punto di vista probatorio, come, ad esempio, la copia del bonifico effettuato), tracciabili (l'uso del contante è ammesso nei limiti previsti dalla normativa vigente), contabilizzate (cioè inserite nella contabilità) e legittime (cioè conformi alla normativa sul 5 per mille).

Le spese sostenute dovranno ricadere all'interno dei 12 mesi successivi alla percezione del contributo con la facoltà di poter rendicontare anche le spese sostenute a partire dalla data di pubblicazione da parte dell'Agenzia delle entrate, dell'elenco dei soggetti ammessi con l'indicazione dell'importo spettante.

I documenti giustificativi devono essere annullati con la dicitura attestante che la spesa è stata sostenuta con la quota del contributo del 5 per mille e l'anno finanziario di riferimento. Nel caso di titoli di spesa che nascono come digitali (come le fatture elettroniche o le buste paga) ai fini dell'annullamento farà fede l'elenco dei giustificativi di spesa.

La relazione illustrativa deve essere redatta in forma discorsiva e contenere una prima parte in cui si fa una breve presentazione dell'ente, con indicazione delle attività di interesse generale svolte, e una seconda parte contenente le informazioni necessarie a dar conto delle attività concretamente svolte con le somme ricevute a titolo di 5 per mille.

Tra i documenti da inviare al Ministero in aggiunta al rendiconto, alla relazione illustrativa e all'elenco dei giustificativi c'è anche la copia del documento di identità del legale rappresentante. Si presume quindi – anche se nelle linee guida non è espressamente indicato – che la relazione vada sottoscritta da chi ha la rappresentanza dell'ente.

Dalle procedure descritte per la formalizzazione del rendiconto sembra plausibile ritenere che la scelta in merito alla destinazione del contributo del 5 per mille sia conseguenza di una specifica delibera dell'organo direttivo dell'ente, da riportare sull'apposito libro.

Le linee guida ricordano che le disposizioni vigenti in materia di 5 per mille non consentono di utilizzare il contributo per spese di pubblicità sostenute per realizzare campagne e attività di sensibilizzazione sulla destinazione della quota.

Non possono inoltre essere esposte nel rendiconto:

- le uscite effettuate a titolo di investimento finanziario;
- le somme in pagamento di multe e sanzioni di qualsiasi tipo;
- le spese non costituenti esborso finanziario in quanto sostenute tramite compensazione di crediti;
- le spese sostenute dopo la cessazione dell'attività istituzionale dell'ente.

Le spese vanno assunte secondo il criterio di cassa e comprensive di Iva solo se questa costituisce una componente aggiuntiva del costo per l'ente.

Le voci da rendicontare

Le linee guida sono dettagliate nel descrivere le modalità di rendicontazione delle singole voci. Ad esempio, qualora sia necessario rendicontare le spese relative alle risorse umane sarà opportuno conservare anche la documentazione probatoria per ciascuna spesa nonché la documentazione comprovante l'avvenuto pagamento. Sarà quindi necessario conservare, oltre alla busta paga anche la contabile che attesta l'avvenuto pagamento dello stipendio e la ricevuta del modello F24 che testimonia il versamento delle relative ritenute fiscali e dei contributi sociali. Per tutte le altre spese è necessario conservare sempre, oltre al documento che giustifica la spesa, anche la documentazione che prova l'effettivo pagamento.

Qualche particolarità è costituita dalle spese per le attività di interesse generale dell'ente. In questo gruppo si possono trovare:

- acquisto di beni o servizi strumentali oggetto di donazione;
- erogazioni a proprie articolazioni territoriali e a soggetti collegati o affiliati;
- erogazioni a enti terzi;
- erogazioni a persone fisiche;
- altre spese per attività di interesse generale.

Si tratta, in questo caso di spese la cui utilità non rimane all'interno dell'ente. In linea generale, è quindi opportuno attestare la circostanza che l'erogazione abbia raggiunto la finalità desiderata.

Ad esempio, nel caso in cui si intenda conferire il contributo o una parte di esso a enti che rappresentano articolazioni territoriali o soggetti collegati o affiliati stabilmente il beneficiario rimane comunque responsabile dell'effettivo impiego del contributo e della relativa rendicontazione. Oltre questi casi è

possibile trasferire in tutto o in parte il contributo ad altri enti non lucrativi esclusivamente per la realizzazione di progetti, iniziative, eventi o programmi riferibili all'esercizio delle attività di interesse generale del beneficiario. In questi casi, il documento che prova la "spesa" è la contabile del trasferimento finanziario. Solo per le erogazioni a persone fisiche sono ammessi anche i pagamenti in contanti, nei limiti stabiliti dalla normativa vigente.

In presenza di progetti pluriennali, di durata massima triennale, previa delibera dell'organo direttivo, è possibile accantonare tutto o parte del contributo rinviandone l'utilizzo fino al massimo 36 mesi dalla data di accredito. Negli anni in cui viene effettuato l'accantonamento dovrà essere compilato il rendiconto ordinario mentre quando tutte le somme accantonate sono state utilizzate (entro 36 mesi dalla data di percezione) dovrà essere predisposto e inviato l'apposito rendiconto dell'accantonamento, corredato da una relazione descrittiva che illustri le spese sostenute e l'elenco dei giustificativi di spesa.

Le scadenze da rispettare

I beneficiari del contributo devono rispettare specifiche scadenze, pena il rischio di trovarsi costretti a restituire i fondi ricevuti.

In particolare, a prescindere dall'importo del contributo ricevuto, tutti i soggetti sono tenuti a redigere il rendiconto e la relativa relazione illustrativa entro 12 mesi dalla percezione del contributo. È inoltre previsto l'obbligo di conservare il documento, la relazione e i documenti giustificativi della spesa per 10 anni dalla data di redazione del documento.

Ulteriori adempimenti sono posti a carico dei soggetti che hanno ricevuto un contributo di importo superiore a 20.000 euro. Questi ultimi hanno l'obbligo di trasmettere il rendiconto e la relazione illustrativa, entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la redazione (cioè entro 12 mesi dalla percezione del contributo), esclusivamente via pec all'apposito indirizzo messo a disposizione dal Ministero del lavoro. Non sono ammesse altre forme di trasmissione e, come detto, ai documenti deve essere allegata una copia del documento di identità del legale rappresentante.

È appena il caso di ricordare che a seguito dell'entrata in funzione del Runts ogni ente che aspiri a essere iscritto deve necessariamente dotarsi di un indirizzo pec dal momento che tutte le comunicazioni "ufficiali" avverranno attraverso questa modalità (un po' come avviene per i soggetti iscritti nel Registro Imprese). È quindi opportuno che gli enti interessati provvedano al più presto, a prescindere dall'entità del contributo ricevuto a titolo di 5 per mille.

Gli enti che hanno ricevuto un contributo pari o superiore a 20.000 euro sono inoltre tenuti a pubblicare sul proprio sito *internet* gli importi percepiti e il rendiconto con la relazione illustrativa. La pubblicazione

deve avvenire entro 60 giorni dal termine ultimo previsto per la redazione del rendiconto. Della avvenuta pubblicazione deve essere data comunicazione, entro il termine di 7 giorni e sempre via pec, all'Amministrazione erogatrice affinché provveda a sua volta a pubblicare nell'apposita sezione del proprio sito istituzionale il *link* del rendiconto pubblicato sul sito *internet* del beneficiario. Per i soggetti non obbligati, la pubblicazione del rendiconto resta una facoltà.

I controlli e le sanzioni

Competente a effettuare i controlli sulla rendicontazione del 5 per mille è il Ministero del lavoro che può richiedere agli enti eventuale documentazione o informazioni aggiuntive nonché effettuare verifiche amministrativo-contabili anche presso le sedi degli enti beneficiari.

Le sanzioni sono indicate nel comma 6, [articolo 16](#), D.P.C.M. 23 luglio 2020: in caso di violazione degli obblighi di pubblicazione, l'Amministrazione erogatrice diffida il beneficiario a effettuare la citata pubblicazione assegnando un termine di 30 giorni e, in caso di inerzia, provvede all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 25% del contributo percepito.

Il documento in commento riepiloga poi i casi in cui il contributo è soggetto a recupero, indicati nell'[articolo 17](#) del citato decreto. Si tratta delle seguenti ipotesi:

- a) qualora la erogazione delle somme sia stata determinata sulla base di dichiarazioni mendaci o basate su false attestazioni anche documentali;
- b) qualora venga accertato che il contributo erogato sia stato impiegato per finalità diverse da quelle perseguite istituzionalmente dal soggetto beneficiario ovvero per spese di pubblicità per campagne di sensibilizzazione in violazione del divieto di cui all'articolo 16, comma 3;
- c) qualora le somme erogate non siano state oggetto di rendicontazione;
- d) qualora gli enti che hanno percepito contributi non inviino il rendiconto e la relazione;
- e) qualora, a seguito di controlli, l'ente beneficiario sia risultato non in possesso dei requisiti che danno titolo all'ammissione al beneficio;
- f) qualora l'ente, dopo l'erogazione delle somme allo stesso destinate, risulti, invece, aver cessato l'attività o non svolgere più l'attività che dà diritto al beneficio, prima dell'erogazione delle somme medesime.

Il recupero del contributo, contestato dal Ministero del lavoro, comporta l'obbligo a carico del beneficiario di riversare all'Erario la somma contestata, entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento contestativo. Gli importi dovuti sono soggetti a rivalutazione e vanno maggiorati degli interessi legali. In caso di inadempimento scatta il recupero coattivo delle somme.

SCHEDA DI SINTESI

Le nuove regole per la rendicontazione del contributo del 5 per mille si applicano con riferimento alle somme ricevute in relazione all'anno finanziario 2020, in pagamento in questi giorni.



Dal momento della ricezione gli enti interessati avranno 12 mesi di tempo per predisporre la rendicontazione delle somme ricevute e la relativa relazione illustrativa.



Il modello di rendiconto prevede che le somme possono essere distribuite su 5 macro aree di spesa.



Costituiscono parte integrante del rendiconto l'elenco dei giustificativi di spesa e la relazione illustrativa, nella quale viene sinteticamente illustrata l'attività svolta grazie alle somme ricevute a titolo di 5 per mille.



Per ogni spesa è necessario conservare il documento giustificativo della stessa e la prova dell'effettivo pagamento. Questi documenti non vanno inviati ma conservati ed esibiti in caso di verifica



Solo gli enti che hanno ricevuto un contributo di importo superiore a 20.000 euro sono tenuti a trasmettere via pec al Ministero del lavoro il rendiconto, la relazione illustrativa, la copia di un documento di identità del legale rappresentante e l'elenco dei giustificativi di spesa entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la redazione.



Gli stessi soggetti sono inoltre tenuti a pubblicare il rendiconto sul proprio sito *internet* nel termine di 60 giorni dal termine ultimo previsto per la rendicontazione e di comunicare l'avvenuta pubblicazione.



Il Ministero del lavoro è il soggetto deputato a eseguire i controlli e a esigere la restituzione delle somme in caso di inadempimento.

Associazioni e sport n. 11/2021

Il trattamento delle donazioni e del 5 per mille libero o vincolato nel bilancio degli Enti di Terzo settore, tra indicazioni del Principio contabile ed esigenze di trasparenza

di Claudio Travaglini – Dipartimento di Scienze Aziendali Università di Bologna

Il trattamento contabile delle erogazioni liberali libere e vincolate ricevute dagli Enti di Terzo settore e la loro esposizione in bilancio

Tra le problematiche di contabilità degli Enti di Terzo settore (ETS) troviamo il trattamento dei fondi vincolati a una specifica destinazione, ossia di quelle risorse che pervengono destinate non genericamente alle finalità “istituzionali” ma gravate fin dalla loro acquisizione da un vincolo di destinazione più limitato dello scopo istituzionale.

Tale vincolo viene tipicamente impresso dal donante, e permane sulla somma: tra i casi più frequenti in cui ciò può verificarsi vi sono quelli delle raccolte fondi con destinazioni specifiche, della raccolta del 5 per mille finalizzata, delle donazioni finalizzate, o dei patrimoni con vincolo di destinazione delle rendite. È anche il caso delle ONG impegnate in vari progetti ognuno con un fondo specifico, oppure delle fondazioni erogative che raccolgono risorse per obiettivi specifici.

Per queste situazioni è necessario definire un trattamento contabile che garantisca:

- la tracciabilità destinativa delle somme ossia il monitoraggio del loro utilizzo rispetto alla destinazione all’oggetto a cui sono vincolate;
- la competenza temporale con la definizione dei criteri di contabilizzazione ed esposizione in un bilancio in contabilità economico patrimoniale articolato per esercizi;
- la segregazione patrimoniale ossia l’evidenziazione separata del patrimonio vincolato a un utilizzo specifico al termine dell’esercizio all’interno del patrimonio dell’ETS.

La soluzione è immediata in un sistema di contabilità finanziaria autorizzativa di modello pubblicistico, in cui ogni posta finanziaria (il “capitolo”) è intestata a un oggetto, ogni entrata e spesa è a esso riferibile, e il bilancio è rappresentato dalla sommatoria delle specifiche operazioni.

Gli enti che redigono un bilancio per competenza dovranno rilevare durante l’esercizio separatamente le somme vincolate e in bilancio si dovranno rendicontare per ognuno degli oggetti specifici (e separatamente dal patrimonio vincolato alle complessive finalità statutarie):

- a) le risorse acquisite e utilizzate secondo le classificazioni di bilancio;
- b) i fondi disponibili al termine dell’esercizio e la loro variazione;
- c) le informazioni ulteriori descrittive sui progetti e sulla loro conduzione.

Ricordiamo qui il carattere sistematico dell’informazione di bilancio costituita negli Enti di Terzo settore da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale o Conto economico, relazione di missione ricordando che le informazioni sopraesposte possono essere collocate in uno dei documenti, secondo i principi unitari di veridicità, chiarezza, completezza dell’informazione.

Quanto all’approccio la questione è affrontabile tecnicamente in 2 modi: mentre nei sistemi contabili reddituali si rilevano flussi economico-finanziari (nel rendiconto periodico) e fondi come loro variazioni (nella rendicontazione della composizione del patrimonio di fine periodo), nei sistemi contabili patrimoniali si rilevano variazioni di fondi patrimoniali nella composizione del patrimonio a fine periodo (e si ricavano i flussi economico-finanziari dalla variazione dei relativi fondi).

La contabilizzazione delle erogazioni liberali libere o vincolate proposta dalla bozza di Principio contabile emanato dall’Oic in consultazione

Il quadro concettuale sopraesposto ci aiuta a comprendere le scelte sulla contabilizzazione delle erogazioni liberali su cui interviene la bozza di Principio contabile recentemente emanato dall’Oic da applicare al bilancio degli Enti di Terzo settore. La bozza prevede una analoga modalità di contabilizzazione al momento dell’acquisizione per:

- le erogazioni liberali vincolate da terzi o da organi istituzionali;
- le erogazioni condizionate al verificarsi di fatti futuri e incerti;
- i proventi del 5 per mille raccolti dall’ente e attribuiti a un progetto specifico.

La scelta operata dal Principio contabile per questi fondi è quella “patrimonialista” ossia di privilegiare l’osservazione e la rappresentazione della variazione del patrimonio (destinato) dell’ETS rispetto a quella dei flussi economici.

Come avremo modo di argomentare la soluzione dovrebbe a nostro parere essere sostituita (o almeno affiancata) da quella identificata come “reddituale” rappresentata dall’evidenziazione dei flussi preliminarmente a quella dei fondi di cui determinano la variazione.

I punti 16-19 della bozza di Principio disciplinano infatti la contabilizzazione dell’acquisizione dei fondi direttamente a Stato patrimoniale all’interno della voce All patrimonio vincolato senza la loro immediata rilevazione tra i proventi da donazioni o da 5 per mille. Nella bozza si legge infatti che:

“16. Le erogazioni liberali vincolate, secondo la definizione contenuta nel Decreto Ministeriale, sono “liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell’organo amministrativo dell’ente, a una serie di restrizioni e/o vincoli che ne delimitano l’utilizzo, in modo temporaneo o permanente”.

17. Le erogazioni liberali vincolate da terzi sono rilevate nell’attivo dello Stato patrimoniale in contropartita alla voce del patrimonio netto vincolato All 3) “Riserve vincolate destinate da terzi”.

18. Le erogazioni liberali vincolate dagli organi istituzionali dell’ente sono rilevate in contropartita alla voce di patrimonio netto vincolato All 2) “Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali”.

19 La riserva iscritta a fronte di erogazioni liberali vincolate è rilasciata in contropartita alla voce A4 “erogazioni liberali” del Rendiconto gestionale, in proporzione all’esaurirsi del vincolo. Nel caso in cui la durata del vincolo non sia definita, per stimare detta proporzione, si fa riferimento all’utilizzo previsto del bene nell’attività svolta dall’ente”.

Si prevede quindi che tali donazioni che ovviamente determinano “arricchimenti patrimoniali dell’ente beneficiario” non siano contabilizzate nelle voci di proventi del Rendiconto gestionale A4-erogazioni liberali o A5-proventi del 5 per mille e non concorrano quindi né a determinare il risultato gestionale parziale delle attività di interesse generale né il risultato gestionale globale.

Secondo il principio queste operazioni andrebbero unicamente rilevate quali variazioni di patrimonio netto con contropartita la variazione di Stato patrimoniale determinando l’incremento del patrimonio nelle voci All3 – riserve vincolate da terzi oppure All2 – riserve vincolata per decisione degli organi istituzionali.

Tale riserva patrimoniale sarebbe poi “rilasciata” attraverso la sua progressiva destinazione all’oggetto secondo criteri oggettivi o temporali nell’esercizio e nei successivi andando ad alimentare la voce di proventi A4-erogazioni liberali del Rendiconto gestionale dell’esercizio in cui viene utilizzata con l’effetto di sterilizzazione degli oneri sostenuti per il progetto sul risultato gestionale dell’esercizio per l’utilizzo della riserva.

È evidente come l'approccio patrimoniale consideri la donazione come una variazione del patrimonio e i flussi solo come effetto e registri nell'esercizio e nei successivi i proventi come effetto della "mobilizzazione" del patrimonio destinato.

Le erogazioni liberali non vincolate da terzi, né destinate da organi istituzionali o condizionate a fatti esterni sono invece contabilizzate avendo come contropartita diretta dell'aumento di Stato patrimoniale la voce A4 – erogazioni liberali senza aumento diretto del patrimonio contribuendo quindi al risultato del Rendiconto gestionale dell'esercizio in cui vengono acquisite:

"22. Le erogazioni liberali ricevute diverse da quelle trattate nei paragrafi precedenti sono rilevate nell'attivo di Stato patrimoniale in contropartita alla voce A4 "erogazioni liberali" del Rendiconto gestionale. La quota destinata alla copertura dei costi relativi a esercizi futuri è rilevata nei risconti passivi.

24. I proventi da 5 per mille attribuiti dall'ente a un progetto specifico sono contabilizzati secondo le previsioni relative alle erogazioni liberali vincolate (§ 16-19)".

Il principio dopo aver equiparato i proventi del 5 per mille vincolato alle donazioni vincolate regola la contabilizzazione dei proventi del 5 per mille non vincolati che vengono trattati invece come proventi del periodo e rilevati in rendiconto gestionale:

"24. I proventi da 5 per mille non attribuiti a progetti specifici sono contabilizzati secondo le previsioni relative alle altre erogazioni liberali (§ 22). I proventi da 5 per mille sono classificati nella voce A5 "Proventi del 5 per mille" del Rendiconto gestionale in contropartita al credito voce CII 10) "da 5 per mille" dell'attivo dello Stato patrimoniale".

I punti critici della proposta di contabilizzazione

La soluzione scelta del solo trattamento con l'approccio "patrimoniale" delle erogazioni liberali vincolate non offre a nostro parere la chiara, completa e trasparente rappresentazione del modo in cui le risorse sono acquisite e destinate alle finalità istituzionali. In un esercizio in cui fossero presenti aumenti patrimoniali imputabili a erogazioni liberali vincolate, condizionate e libere, verrebbero esposti in Rendiconto gestionale solo i proventi da erogazioni liberali e i fondi da 5 per mille non vincolati quindi solo la parte dei fondi acquisiti nell'esercizio.

Inoltre, sia il D.M. di approvazione degli schemi di bilancio sia la bozza di Principio contabile riportano il "Glossario delle poste di bilancio" in cui nella sezione Rendiconto gestionale:

- i "proventi del 5 per mille" sono definiti "proventi derivanti dall'assegnazione a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille secondo

quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle entrate" senza esclusione di quelli vincolati e quindi non si giustifica la non esposizione in Rendiconto gestionale;

- le "erogazioni liberali vincolate" e le "erogazioni liberali condizionate" sono inserite invece a pieno titolo tra le voci di Rendiconto gestionale da cui non se ne vede il motivo di esclusione.

La non contabilizzazione nell'esercizio quali proventi in Rendiconto gestionale di fondi vincolati da organi istituzionali e il loro accantonamento nella voce di patrimonio netto vincolato denominato A112 - riserve vincolate per decisione di organi istituzionali lascia agli organi stessi la possibilità di determinare discrezionalmente il risultato gestionale dell'esercizio attraverso l'apposizione di vincoli a determinate somme (e il loro accantonamento a patrimonio) oppure lo smobilizzo di altre somme dalle riserve vincolate (e la loro contabilizzazione quali proventi in Rendiconto gestionale): ciò azzerava la neutralità del valore del risultato dell'esercizio.

La proposta di contabilizzazione delle erogazioni liberali vincolate e condizionate nel Rendiconto gestionale dell'esercizio in cui sono acquisite e il loro accantonamento

Dato che il trattamento sopra esposto non offre a nostro parere una rendicontazione chiara delle donazioni pervenute, né del modo in cui si forma il risultato gestionale dell'esercizio, sarebbe a nostro parere più semplice, chiaro e trasparente adottare l'approccio "reddituale" alla contabilizzazione delle erogazioni liberali o almeno consentire agli enti di scegliere quale approccio adottare per una migliore rappresentazione della gestione.

L'approccio reddituale alla rappresentazione dei contributi vincolati prevede invece:

- l'esposizione in Rendiconto gestionale di tutti i proventi da erogazione o da 5 per mille liberi o vincolati nell'esercizio in cui essi sono acquisiti;
- l'accantonamento a riserva vincolata della sola parte non utilizzata nell'esercizio in sede di determinazione del risultato gestionale di competenza;
- l'esposizione in Stato patrimoniale dei fondi vincolati o destinati a fine esercizio.

In particolare, la soluzione di contabilizzazione "reddituale" da noi ipotizzata come preferibile o comunque alternativa prevede la registrazione dei proventi da erogazioni ricevute nell'esercizio in cui sono acquisiti:

- in A4. Erogazioni liberali oppure in A5 – Proventi da 5 per mille;
- con l'eventuale dettaglio in A4.1 Erogazioni liberali vincolate progetto A se si vuole esporre in rendiconto il dettaglio delle erogazioni vincolate ai diversi oggetti;

– dei costi e oneri sostenuti nell'esercizio per la realizzazione del progetto in A. Costi e oneri da attività di interesse generale, con un dettaglio ove significativo per progetto, ad esempio A4.1 Personale progetto A.

Nel caso non si voglia appesantire il Rendiconto gestionale in presenza di più progetti e fondi vincolati si può dettagliare il loro flusso in relazione di missione con un punto aggiuntivo con i flussi di proventi e oneri e una breve descrizione di progetto e avanzamento con indicatori.

In coerenza con l'impostazione reddituale che osserva i flussi e determina i fondi per saldo delle loro variazioni, al termine dell'esercizio per ogni oggetto vincolato si può determinare un risultato gestionale specifico di progetto corrispondente alla differenza tra la somma acquisita per la specifica finalità e quanto utilizzato nell'esercizio per la stessa. Al termine dell'esercizio le riserve di patrimonio netto vincolato vengono incrementate dall'accantonamento o decrementate dall'utilizzo del risultato netto di progetto determinatosi nell'esercizio.

Il risultato gestionale di periodo sarà determinato dalla somma algebrica dei risultati specifici dei progetti (nell'ambito delle attività istituzionali) e dal risultato delle altre attività non riferibili solo a progetto. Nella relazione di missione al punto 8 si darà conto delle movimentazioni di fondi di patrimonio netto per l'acquisizione e utilizzo dei fondi vincolati.

Potremo in questo quadro avere la particolare situazione di un risultato gestionale complessivo positivo determinato da un risultato "libero" negativo e uno "vincolato" positivo e quindi la necessità di utilizzare le riserve libere data l'impossibilità di utilizzare i fondi vincolati da terzi a copertura del risultato gestionale negativo.

Seguendo la clausola generale si espone così in modo "*chiaro, veritiero e corretto*" la determinazione del risultato gestionale per contrapposizione di oneri e proventi liberi e vincolati e delle diverse gestioni. A nostro parere questa soluzione "reddituale" garantisce una migliore trasparenza dei flussi di erogazioni liberali e donazioni del 5 per mille vincolate a specifiche destinazioni e una migliore chiarezza del bilancio e dovrebbe essere preferita (o almeno resa disponibile quale alternativa possibile di esposizione in bilancio) all'approccio patrimonialista esposto nella bozza di Principio contabile.

SCHEDA DI SINTESI

Il trattamento contabile delle erogazioni liberali vincolate per volontà del donatore, per decisione degli organi istituzionali, o condizionate a fatti esterni, o non vincolate, e la rappresentazione dei fondi del 5 per mille rappresenta una questione rilevante per la rendicontazione e la trasparenza di alcuni ETS, su cui si esprime la bozza di Principio contabile

recentemente reso disponibile per la consultazione dall'Oic. Il trattamento contabile deve garantire la tracciabilità delle somme e il loro inserimento in un bilancio per competenza oltre alla chiara rendicontazione per donatori e *stakeholders*.



La proposta Oic adotta un modello "patrimoniale" scegliendo di trattare le donazioni vincolate come contributi da iscrivere tra le riserve di Stato patrimoniale e di evidenziarle nel rendiconto come proventi solo al momento del loro utilizzo senza evidenziarli in Rendiconto gestionale. L'alternativo trattamento di modello "reddituale" da noi proposto registra invece tutte le erogazioni liberali come proventi in Rendiconto gestionale accantonando nelle riserve destinate solo la parte non utilizzata nell'esercizio per le finalità vincolate espresse dal donatore.



La rappresentazione delle erogazioni liberali acquisite appare parziale e carente oltre che non rispondente alle definizioni del glossario e del D.M. e si propone quindi di adottare la scelta reddituale come primaria o comunque di ammetterla come scelta per valorizzare opportunamente le erogazioni liberali ricevute e il loro contributo.



La coordinata rappresentazione delle erogazioni liberali ricevute e del loro utilizzo in Rendiconto gestionale, Stato patrimoniale e in relazione di missione consente una dettagliata e corretta rappresentazione della percezione e dell'utilizzo delle erogazioni liberali.

Associazioni e sport n. 11/2021

L'Osservatorio giurisprudenziale di novembre 2021

a cura di Marilisa Rogolino – avvocato

L'Associazione sportiva è responsabile del danno subito da un allievo minore al di fuori dell'orario di svolgimento del corso?

[Tribunale di Rimini– Sezione Unica – sentenza 8 settembre 2021](#)

La soluzione

Non ricorre la responsabilità dell'Associazione sportiva qualora il danno occorso all'allievo si sia verificato al di fuori dell'orario del corso quando il minore si trova nello spogliatoio o nei locali accessori dell'impianto sportivo ma non più soggetto alla vigilanza del personale addetto

Il caso

I genitori esercenti la responsabilità su una minore convenivano in giudizio una Associazione sportiva, la società concedente l'impianto sportivo dove si svolgeva il corso partecipato dalla minore e le società assicuratrici per accertarne a responsabilità e ottenere il risarcimento dei danni subiti dalla minore in conseguenza di un infortunio occorso nei locali dell'impianto. Premettevano che la minore al termine del corso di nuoto si trovava negli spogliatoi dove era posizionata una panca mobile di plastica e alluminio che l'allieva utilizzava quale gradino per raggiungere l'asciugacapelli fisso alla parete. Nell'effettuare il movimento perdeva l'equilibrio e rovinava a terra riportando un trauma facciale e la rottura di 2 denti anteriori permanenti. Gli attori deducevano la responsabilità ex [articolo 2048](#) o ex [articolo 2051](#), cod. civ..

Affermavano che l'iscrizione alla palestra comportava l'assunzione di un vincolo negoziale e la conseguente obbligazione di vigilare sulla sicurezza e l'incolumità dell'allievo durante il tempo in cui questi fruiva della struttura evidenziando la *culpa in vigilando* dei docenti superabile con la prova di non avere potuto impedire il fatto. La responsabilità dei convenuti era inoltre per i danni da cosa in custodia posto che l'asciugacapelli che la minore tentava di apprendere era posto in altezza superiore alla statura di un bambino per cui la panca mobile posta sotto l'asciugacapelli diventava una insidia.

Si costituivano i convenuti, quanto alla Associazione sportiva per negare ogni responsabilità; in specie deduceva che il regolamento dell'impianto prevedeva che i minori di anni 12 dovevano essere accompagnati da persone adulte responsabili del loro comportamento; che nel caso in oggetto la caduta era avvenuta nei locali spogliatoio quando la minore non era più soggetta alla vigilanza e al controllo degli istruttori. In tale frangente l'allieva doveva essere accompagnata dalla madre che per sua stessa ammissione si era allontanata.

Sulla responsabilità da cosa in custodia la convenuta associazione eccepeva che, in base al regolamento comunale e di gestione della struttura, non aveva alcun potere effettivo fisico sulle attrezzature, sulla loro collocazione, governo e controllo che faceva capo all'ente concedente l'impianto. Quest'ultimo si costituiva eccependo il difetto di legittimazione passiva, nel merito l'infondatezza della domanda svolta dagli attori rappresentando che la minore aveva impropriamente utilizzato la panca mobile. In tale ipotesi sarebbe infatti integrato il caso fortuito in cui è ricompreso il fatto dello stesso danneggiato quale causa esclusiva del danno.

Le società assicuratrici si costituivano eccependo l'inoperatività delle polizze.

Il Tribunale passava in rassegna i profili di responsabilità dedotti dagli attori.

Quanto all'[articolo 2048](#), cod. civ. riguarda la responsabilità dei genitori, tutori, precettori, etc., del danno cagionato dal fatto illecito dei figli minori sul presupposto della loro capacità di intendere e di volere.

È una norma dettata a protezione dei terzi che dall'azione dei minori capaci di intendere e volere abbiano subito un danno ingiusto; in tal caso la responsabilità del minore si propaga ai genitori, tutori, precettori e maestri d'arte. Si tratta di responsabilità oggettiva correlata allo *status* o alla qualità dei soggetti indicati dall'articolo in parola.

La disposizione non si applica nel caso in cui sia il minore a procurare a sé un danno. In tal caso la norma applicabile è l'[articolo 1218](#), cod. civ. per l'ipotesi di una responsabilità per inadempimento contrattuale e l'[articolo 2043](#), cod. civ., per omessa vigilanza e adozione di misure cautelative. L'ambito di operatività dell'articolo 2048, cod. civ. è limitato al danno che il minore procura a terzi escludendo l'ipotesi di autolesione. E infatti la disposizione prevede la prova liberatoria di non aver potuto impedire il fatto da opporre ai terzi che lamentano il danno.

Pertanto, la responsabilità dell'associazione organizzatrice di corsi sportivi era inquadrabile nell'ambito operativo dell'articolo 1218, cod. civ. in forza dell'iscrizione dell'allieva alla palestra che

“determina un vincolo contrattuale che fa sorgere a carico della scuola l’obbligo di vigilare sulla sicurezza e l’incolumità dell’allievo per il tempo in cui fruisce della prestazione scolastica anche al fine di evitare un danno a se stesso”.

Fondata quindi, l’eccezione di difetto di legittimazione passiva sollevata dall’ente concedente l’impianto in cui l’associazione svolgeva attività sportiva.

Il danno che l’allievo procura a se stesso configura una ipotesi di responsabilità contrattuale pertanto è applicabile il regime probatorio di cui all’[articolo 1218](#), cod. civ.. Ne consegue che l’attore deve provare che il danno si è determinato nello svolgimento del rapporto, mentre la parte che resiste in giudizio deve dimostrare che l’evento dannoso è stato determinato da causa non imputabile alla struttura affidataria o all’insegnante.

Nel caso *sub judice* era pacifico che il danno si era verificato quando la minore non era sotto la vigilanza degli istruttori; la minore, infatti, era caduta dopo il termine della lezione di nuoto e mentre si trovava nello spogliatoio. Il Tribunale riprendeva il consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui:

“la responsabilità della scuola per le lesioni riportate da un alunno minore all’interno dell’istituto, in conseguenza della condotta colposa del personale scolastico, ricorre anche nel caso in cui il fatto sia avvenuto al di fuori dell’orario delle lezioni, in quanto il dovere di organizzare la vigilanza degli alunni mediante l’adozione, da parte del personale addetto al controllo degli studenti (bidelli), delle opportune cautele preventive, sussiste sin dal loro ingresso nella scuola e per tutto il tempo in cui gli stessi si trovino legittimamente nei locali scolastici”.

Le società che organizzano corsi sportivi hanno il dovere di vigilare sulla sicurezza e l’incolumità dei loro allievi. Tuttavia, il periodo di vigilanza è circoscritto a quello durante il quale si svolgono le lezioni, e non si estende anche alle ore trascorse nei locali accessori o di pertinenza dell’impianto dove non è presente personale addetto alla loro vigilanza. In tali frangenti la custodia e la vigilanza è rimessa ai genitori o adulti affidatari. Peraltro, il regolamento della piscina, accettato dai genitori all’atto dell’iscrizione, è chiaro nel prevedere che i minori di anni 12 devono essere accompagnati da persone adulte responsabili del loro comportamento. Nel caso in esame era indubitabile che l’allieva finita la lezione si preparava in autonomia e senza alcuna assistenza come espressamente dichiarato dalla madre consapevole dell’assenza di personale addetto alla vigilanza. Esclusa la sussistenza di un obbligo di vigilanza oltre l’orario della lezione da parte degli istruttori e del personale della piscina non è argomentabile sul relativo inadempimento.

Quanto al dedotto profilo di responsabilità ex [articolo 2051](#), cod. civ., è configurabile a carico del custode per il danno delle cose delle quali ha la custodia, salvo che provi il caso fortuito. Cosa produttiva

di danno è qualsiasi elemento che sia causa di danno per il suo dinamismo intrinseco, per l'*in sé* della *res* ricollegabile al suo connaturato dinamismo o per effetto della combinazione con altri fattori che alterino l'originario carattere. Deve trattarsi di danno dalla cosa e non per il tramite della cosa, pertanto è esclusa la responsabilità ex [articolo 2051](#), cod. civ. laddove il danno è per l'utilizzo della cosa e non dalla cosa in quanto autonomamente sufficiente a produrlo.

Il giudice richiamava la giurisprudenza costante nell'affermare che in tema di responsabilità per danni da cose in custodia, qualora il danno non derivi da un dinamismo interno della *res*, in relazione alla sua struttura o funzionamento, ma presupponga un intervento umano che si unisca al modo di essere della cosa inerte, il danneggiato può provare il nesso causale tra evento dannoso e bene in custodia unicamente provando l'obiettiva situazione di pericolosità dello stato dei luoghi, tale da rendere probabile, se non inevitabile, il danno stesso.

“È onere del danneggiato provare il fatto e il nesso causale e ove la res sia inerte e priva di intrinseca pericolosità, dimostrare, altresì, che lo stato dei luoghi presenta una obiettiva situazione di pericolosità tale da rendere molto probabile, se non inevitabile, il verificarsi del danno, nonché di avere tenuto un comportamento di cautela correlata alla situazione di rischio percepibile con l'ordinaria diligenza, atteso che il caso fortuito può essere integrato anche dal fatto colposo dello stesso danneggiato”.

Nel caso di specie, l'ambiente in cui si consumava il danno era costituito da uno spogliatoio, da una panca mobile e da un asciugacapelli fisso; la parte danneggiata non ha dimostrato la pericolosità dello stato dei luoghi, peraltro in alcun modo obiettivamente considerato il contesto in questione e che la caduta della minore e il danno in alcun modo è dalla cosa, panca o asciugacapelli, che di per sé non è in grado di produrlo se non come strumento dell'agire e quindi per il tramite della danneggiata che impropriamente si serviva della panca per salirci sopra. Alcune insidie presentavano la disposizione degli oggetti; l'asciugacapelli posto a una altezza non adeguata all'età della minore che nell'utilizzo avrebbe dovuto essere assistita da un adulto, la panca mobile comunemente usata come seduta, non essendo facilmente prevedibile il suo utilizzo anomalo da parte di un bambino per salirci sopra; tale condotta aveva spiegato efficacia causale esclusiva nella produzione dell'evento di danno.

La domanda era integralmente rigettata con condanna della parte attrice alla rifusione delle spese di lite alle convenute e alle terze chiamate.

Nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale quale la decorrenza del termine dilatorio ex articolo 12, comma 7, L. 212/2000?

[Corte di Cassazione – Sezione V – ordinanza n. 16140/2021](#)

La soluzione

In caso di accesso mirato il termine dilatorio di 60 giorni prima della notifica dell'avviso di accertamento decorre dal rilascio di copia del processo verbale di accesso e acquisizione documenti senza che sia necessaria l'adozione di un ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate.

L. 212/2000

articolo 12 Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

...

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

...

Il caso

Una Ssd ricorreva avverso 3 avvisi di accertamento per Ires, Irap e Iva per più anni di imposta. La sentenza resa dalla CTP era riformata dalla CTR che dichiarava la nullità degli atti impositivi in accoglimento della doglianza preliminare di mancato rispetto del termine dilatorio endoprocedimentale ex [articolo 12](#), comma 7, L. 212/2000. Avverso detta sentenza l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso in Cassazione affidato a un unico motivo. L'ufficio lamentava violazione di legge per avere il Collegio d'Appello indebitamente ritenuto illegittimi gli avvisi di accertamento per mancato rispetto del termine dilatorio di cui all'articolo 12, comma 7 della predetta legge. Parte ricorrente precisava che gli avvisi impugnati erano stati notificati e che precedentemente, in occasione dell'accesso mirato alla acquisizione di documenti fiscali, al contribuente era stata consegnata copia del processo verbale di accesso e acquisizione documenti. Il giudice di appello aveva errato nel ritenere necessario un ulteriore processo verbale di conclusione delle operazioni relativo alla intera fase amministrativa. Il Collegio riteneva fondato il motivo nei termini che precisava.

Indubbio che nel caso l'accertamento fondava su operazioni ispettive ma anche sull'accesso mirato e sulle verifiche bancarie. Trova applicazione l'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, concernente le disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente. Il termine dilatorio previsto da detta disposizione:

“decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo”.

In esito all'accesso ispettivo alla contribuente era stato rilasciato il processo verbale di accesso e acquisizione di documenti.

Il principio accolto dalla CTR è contrario alla giurisprudenza di legittimità laddove riteneva necessaria la notifica di un processo verbale di constatazione anteriormente alla notifica di un avviso di accertamento.

“In materia di garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, il processo verbale redatto ai sensi della L. 4/1929, articolo 24, deve attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione, sicché, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione, in esso, dei documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui alla L. 212/2000, articolo 12, comma 7, dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate”.

Detto termine decorre dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale redatto ai sensi della L. 4/1929, [articolo 24](#), che attesta le operazioni compiute dall'Amministrazione, quindi nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione dei documenti prelevati.

Il ricorso era accolto, la sentenza impugnata era cassata con rinvio alla CTR in diversa composizione anche per la liquidazione delle spese relative al giudizio di legittimità.

In caso di estinzione dell'Associazione non riconosciuta, l'Amministrazione finanziaria può far valere le pretese fiscali emerse con riguardo al periodo della sua esistenza?

[Corte di Cassazione – Sezione V – ordinanza n. 25451/2021](#)

La soluzione

L'estinzione e la cessazione dell'Associazione non riconosciuta non preclude all'Amministrazione finanziaria di far valere le pretese fiscali direttamente nei confronti di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'Associazione e dell'ultimo legale rappresentante in via successoria.

Il caso

A carico di una Asd e dell'ultimo legale rappresentante era emesso avviso di accertamento per Iva, Ires e Irap relativamente a una annualità. Il legale rappresentante raggiunto dalla notifica impugnava l'avviso anche in proprio deducendo l'inesistenza dell'atto impositivo in quanto emesso nei confronti di soggetto cessato e l'infondatezza della pretesa. Il giudice tributario di primo grado accoglieva il ricorso; la CTR accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate ritenendo legittimo l'avviso e corretta l'intestazione all'Associazione nonché, attesa la sopravvenuta estinzione dell'ente, la notifica all'ultimo legale rappresentante nei cui confronti permanevano i rapporti non definitivi. Il contribuente proponeva ricorso per la cassazione della sentenza. Si doleva, per quanto di interesse, della violazione o falsa applicazione dell'[articolo 38](#), cod. civ. per avere il collegio d'Appello ritenuto valido l'avviso emesso a carico di un ente cessato. Rilevava in particolare che l'avviso doveva essere intestato al materiale esecutore dell'attività fondativa delle obbligazioni dell'Associazione e che era onere dell'ufficio provare il diretto coinvolgimento di tale soggetto nelle irregolarità fiscali contestate.

La censura non coglieva nel segno.

Il Collegio rilevava che:

“l'estinzione o la cessazione dell'ente di diritto comune, nella specie associazione non riconosciuta, non preclude di per sé all'Amministrazione finanziaria la possibilità di far valere le pretese fiscali con riguardo al periodo della sua esistenza”.

A tal proposito è considerato che per l'Erario i termini per l'accertamento Iva e per le imposte dirette decorrono dall'anno successivo a quello di presentazione delle relative dichiarazioni; se si accedesse alla tesi del ricorrente, la sopravvenuta estinzione nelle more della Associazione impedirebbe la ripresa a tassazione con una ingiustificata riduzione dei termini in deroga delle norme che vengono in considerazione. L'ente in quanto inesistente non può essere destinatario della notifica dell'avviso di accertamento e soggetto all'azione accertativa.

La Corte accennava alla disciplina parallela relativa alla cancellazione delle società e alle specifiche decisioni di legittimità che precisano che la società si estingue anche se residuano debiti insoddisfatti, potendo i creditori agire nei confronti dei soci quali successori universali *“sui generis”*.

Quanto alle Associazioni non riconosciute l'estinzione consegue:

“immediatamente ipso facto, con il verificarsi di una delle cause di estinzione e la liquidazione si attua secondo le modalità stabilite dallo statuto o dall'assemblea, senza che si applichi ex lege il particolare procedimento di liquidazione previsto per le associazioni riconosciute agli articoli 29, 30, 31, 32 cod. civ., e dal relativo articolo 11 disp. att.”

La responsabilità personale ex [articolo 38](#), cod. civ. investe coloro che hanno agito in nome e per conto dell'Associazione non riconosciuta; quelli che hanno esternato la volontà dell'ente con la creazione di rapporti obbligatori; e quindi:

“in particolare l'ultimo legale rappresentante dell'Associazione stessa, destinatario di una obbligazione personale e solidale”.

Si ricava che, estinta l'Associazione, la pretesa può essere legittimamente fatta valere direttamente nei confronti del legale rappresentante al quale l'atto, anche se intestato all'Associazione, deve essere notificato. In tale ipotesi, proseguiva la Corte:

“tale soggetto può essere destinatario della pretesa e dell'avviso sotto la duplice veste di responsabile diretto e solidale e, in via successoria, di ex legale rappresentante dell'associazione stessa”.

Nel caso *sub judice* l'avviso era intestato all'ente, già cessato ancora prima dell'avvio della verifica, e all'ex legale rappresentante responsabile ex articolo 38, cod. civ.; l'atto impositivo correttamente era notificato all'ex legale rappresentante. A significare che:

“l'intestazione dell'avviso all'Associazione non riconosciuta e la determinazione dei rilievi in riferimento all'attività svolta da parte della stessa, individuava non già il destinatario, non più esistente, ma il titolo della ripresa e della responsabilità dell'ex legale rappresentante, cui l'atto era rivolto anche nella sua qualità di successore”.

La Corte riteneva inammissibile l'ulteriore profilo dedotto nel motivo esaminato e relativo alla insufficienza di prova della qualità di legale rappresentante e all'assenza di prova della riferibilità dell'effettivo svolgimento di attività rilevante ai fini della responsabilità ex articolo 38, cod. civ..

Si trattava di questione nuova e comunque, conclude il Collegio *“ininfluente ai fini della responsabilità del contribuente in via successoria”.*

Il ricorso era rigettato, le spese seguivano la soccombenza.

Associazioni e sport n. 11/2021

La c.d. “super Ace” premia anche le società di capitali sportive dilettantistiche

di Luca Caramaschi – condirettore rivista Associazioni e Sport

Una società di capitali sportiva dilettantistica a responsabilità limitata (la c.d. Ssd), che ha subito nel corso del 2020 ingenti perdite conseguenti alla situazione di emergenza tuttora in atto, intende richiedere ai propri soci la disponibilità a operare apporti finanziari con l'obiettivo di capitalizzare la medesima. La Ssd chiede, pertanto, se vi siano agevolazioni in vigore che possano incentivare detta ricapitalizzazione.

Il Decreto “Sostegni-bis” (D.L. 3/2021 convertito dalla L. 106/2021) ha introdotto una misura specifica per incentivare la capitalizzazione delle imprese; nei fatti si tratta di un potenziamento dell’Ace (aiuto alla crescita economica), istituito già previsto dall'[articolo 1](#), D.L. 201/2011 e tutt’ora in vigore, che detassa una frazione dell’utile dell’esercizio in funzione di un rendimento nozionale applicato all’incremento patrimoniale della società, dato dagli apporti effettuati dai soci, dagli utili accantonati a riserva e dai finanziamenti soci rinunciati.

In particolare, l'[articolo 19](#), D.L. 73/2021 ha fissato il rendimento nozionale al 15% (la nuova misura prende il nome di “super Ace” o “Ace innovativa”) potenziando l’effetto dell’agevolazione, limitatamente alla patrimonializzazione avvenuta nel periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, vale a dire il 2021 per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare oppure il periodo che scade in parte nel 2022 per i soggetti con periodo d’imposta a cavallo (situazione tutt’altro che infrequente nel comparto sportivo dilettantistico).

Aspetto di estrema rilevanza (e convenienza) è che per il periodo d’imposta nel quale trova applicazione l’agevolazione, in deroga alla regola ordinaria del ragguglio ad anno, gli incrementi rilevano per l’intero ammontare, quale che sia la data di versamento.

L’incremento patrimoniale agevolabile con la super Ace rileva per un ammontare massimo di 5 milioni di euro, indipendentemente dall’importo del patrimonio netto risultante dal bilancio.

Il credito d'imposta

Una caratteristica della “super Ace” che la differenzia rispetto alla disciplina dell'Ace tradizionale, riguarda la modalità attraverso la quale il contribuente può beneficiarla.

Il *bonus*, infatti, può essere fruito dall'impresa, alternativamente:

- secondo le regole ordinarie dell'Ace, e quindi sotto forma di reddito detassato, quindi a riduzione della base imponibile Ires;
- quale credito d'imposta, calcolato applicando al rendimento nozionale del 2021 le aliquote Ires vigenti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Il credito d'imposta può essere, alternativamente, utilizzato in compensazione nel modello F24, richiesto a rimborso, ovvero ceduto a terzi.

Per avvalersi del citato credito d'imposta è necessario presentare preventivamente una comunicazione all'Agenzia delle entrate, le cui modalità di presentazione, i termini e il contenuto sono state stabilite dal [provvedimento dell'Agenzia delle entrate protocollo n. 238235 del 17 settembre 2021](#).

In particolare:

- la comunicazione deve essere presentata, con modalità esclusivamente telematiche, a partire dal 20 novembre 2021;
- essa può essere inviata con riferimento a uno o più incrementi del capitale proprio; in caso di incrementi successivi, vanno presentate ulteriori comunicazioni, senza riportare gli incrementi indicati nelle comunicazioni già presentate;
- entro 30 giorni dalla data di presentazione delle singole comunicazioni, l'Agenzia delle entrate comunica agli istanti il riconoscimento o il diniego del credito d'imposta.

Il credito d'imposta può essere utilizzato, previa comunicazione all'Agenzia delle entrate, dal giorno successivo a quello:

- in cui è avvenuto il versamento del conferimento in denaro;
- in cui sono avvenute la rinuncia o la compensazione dei crediti;
- della delibera con cui l'assemblea ha deciso di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio.

Resta ferma, però, la necessità del riconoscimento del credito da parte dell'Agenzia delle entrate, la quale può riservarsi il termine di 30 giorni per confermare l'utilizzo.

Esempio

I soci della BLU Ssd a rl con esercizio sociale a cavallo corrispondente all'anno sportivo, apportano il 10 novembre 2021 100.000 euro per la ricapitalizzazione della società.

In data 25 novembre 2021 presentano la comunicazione telematica per la compensazione del credito compilata come segue.

DETERMINAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA										
Tipo soggetto	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Variazione in aumento del capitale proprio	Rendimento nozionale		
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno				
2	01	07	2021	30	06	2022	100.000,00	15.000,00		
									Credito d'imposta	3.600,00



Euroconference
Editoria

! « (**NUOVA USCITA**) »
LUGLIO 2021



LA FISCALITÀ DI VANTAGGIO DI CAMPIONE D'ITALIA E LA ILCCI

Autori: Francesca Benini, Luigi Scappini

Prezzi di listino versione cartacea € 15,00

ACQUISTA ORA

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

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

Iscriviti alla mailing list e rimani informato su tutte le news

www.ecnews.it



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

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

ABBONAMENTO ANNUALE 2021

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.

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.