

ASSOCIAZIONI E SPORT

Mensile di aggiornamento e approfondimento sugli enti associativi

Editoriale

Sarà questo l'anno delle Riforme?

a cura di Guido Martinelli e Luca Caramaschi 3

Attualità

6

Scadenario

Principali scadenze 16 gennaio 2022 al 15 febbraio 2022

9

Norme, contratti e responsabilità

Le reti associative: aspetti di interesse e criticità dell'autocontrollo facoltativo

di Arash Bahavar 12

La fiscalità degli enti associativi

La composizione negoziata di cui al D.L. 118/2021 e le opportunità per gli Enti del Terzo settore e le realtà dello sport qualificabili come imprese

di Fabio Battaglia 22

Il passaggio dall'esclusione Iva all'esenzione Iva per le organizzazioni non profit

di Marco D'Isanto 32

Contabilità e bilancio

Il bilancio delle Onlus come Ets "in senso esteso" e la continuità tra l'obbligo D.Lgs. 460/1997 e i modelli del D.M. 39/2020 – Acquisizioni e prime domande di un percorso da continuare

di Claudio Travaglini 42

Le FAQ di Associazioni e sport

49

L'Osservatorio giurisprudenziale

L'Osservatorio giurisprudenziale di gennaio 2022

di Marilisa Rogolino 51

La tribuna del terzo settore

Adempimenti in pratica: come si fa l'iscrizione al RuntS

di Marta Saccaro 59

Il caso pratico

Le verifiche contabili da effettuare all'inizio del periodo d'imposta

di Luca Caramaschi 69

Sarà questo l'anno delle Riforme?

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

Abbiamo voluto iniziare la dodicesima annualità della nostra rivista con il tentativo di renderla sempre più “anche” uno strumento di lavoro operativo oltre che di studio.

A tal fine potenzieremo nel corso della stagione la pubblicazione di modulistica liberamente scaricabile ma, essenzialmente, partiranno 2 nuove rubriche. La prima sarà la pubblicazione di alcuni dei quesiti di maggiore interesse che ci vengono posti durante le attività seminariali che svolgiamo con le nostre risposte. Così sarà più immediato anche recepire l'applicazione pratica delle novità legislative in esame. Nella seconda saranno fornite, ogni mese, le istruzioni operative per l'esecuzione di un adempimento posto a carico degli enti non profit.

Inizieremo in questo numero con le istruzioni per l'iscrizione di un ente al Registro unico nazionale del Terzo settore.

Sarà proprio la Riforma del Terzo settore quella che dovrebbe far vedere, nel corso di quest'anno i suoi primi effetti.

Anche se rimane irrisolto un “giallo” legislativo. Da tempo correvano voci che la mancata richiesta alla Unione Europea della autorizzazione per l'operatività del titolo decimo del CTS fosse legata all'obiettivo di “riformare” la parte fiscale che ne era contenuta e, di conseguenza, procedere alla richiesta con il testo novellato.

L'indiscrezione sembrava confermata dalla presentazione, alla Legge di Bilancio, di un corposo emendamento che, in maniera del tutto condivisibile, andava a sanare alcune problematiche presenti nel testo della parte fiscale del codice spesso oggetto di denuncia all'interno di questa rivista.

Grande sorpresa si è avuta quando si è constatato che detto emendamento non veniva approvato dalla Commissione parlamentare competente.

Pertanto, come in un gioco dell'oca disputato sulla “pelle” degli ETS si è tornati alla casella di partenza e a chiedersi il “perché” a quasi 4 anni e mezzo dall'entrata in vigore del D.Lgs. 117/2017 non vi sia ancora certezza sulla disciplina fiscale degli ETS.

Incertezza che, come giustamente evidenziato da alcuni Autori, preclude la possibilità di analizzare compiutamente i pro e i contro dell'ingresso nel Terzo settore, frenando quell'affluenza che l'importanza della Riforma meriterebbe.

È partita, nel frattempo, anche se un po' in sordina, la Riforma dello sport. Dal 1° gennaio si applicano, sia gli effetti del D.Lgs. 40/2021 sulla sicurezza negli sport invernali che alcune norme del D.Lgs. 36/2021. Le novità più importanti scatteranno dal 31 agosto, con l'operatività del D.Lgs. 39/2021 e la piena attuazione del nuovo registro delle attività sportive per concludersi, con la fine dell'anno, con l'entrata in vigore della parte sul lavoro sportivo.

Vi informeremo dettagliatamente su questo. Nel frattempo, però, la Suprema Corte di Cassazione continua nel suo lavoro di nomofilachia con una serie di sentenze, tutte emesse durante le recenti vacanze natalizie, sul lavoro sportivo dilettantistico (sentenze [n. 41397/2021](#); [n. 41467/2021](#); [n. 41418/2021](#); [n. 41419/2021](#); [n. 41420/2021](#); [n. 41468/2021](#); [n. 41570/2021](#); [n. 41729/2021](#); [n. 175/2022](#) e [n. 177/2022](#)).

Dieci decisioni, tutte della sezione lavoro, sono univoche e conformi nel ritenere che in presenza di una attività sportiva dilettantistica svolta a titolo oneroso, con continuità, in maniera professionale, i compensi sportivi dilettantistici di cui all'[articolo 67](#), comma 1, lettera m), Tuir non possano essere riconosciuti (*"... non consente di includere all'interno dell'area dei redditi diversi le somme percepite da coloro i quali svolgono professionalmente le attività cui le somme si riferiscono ..."*).

Ne deriva che, in attesa della nuova disciplina, continuerà la conflittualità all'interno dei centri sportivi sull'inquadramento da adottare nei confronti dei propri collaboratori. Il mondo dello sport in questo momento di crisi pandemica, ne avrebbe fatto volentieri a meno.

Priva di logica, infine, almeno per la maggior parte degli sports, l'entrata in vigore del provvedimento al 1° gennaio 2023, quando tutti gli sport al coperto sono nel pieno della loro stagione sportiva.

Saremo costretti a fare, per la stagione sportiva 22/23, 2 contratti, uno per il periodo in cui si potrà applicare (se si potrà applicare) l'articolo 67, Tuir e l'altro per il primo semestre 2023 in cui sarà necessario applicare l'inquadramento come lavoratori? Ne avremmo fatto volentieri a meno.

L'altro giallo di inizio anno è stata la modifica, recata dalla Legge di conversione del Decreto Fiscale collegato alla Legge di Bilancio, alla disciplina Iva dei corrispettivi specifici riscossi dagli enti su base associativa che da prestazione posta fuori campo Iva sono stati trascinati nella fascia degli esenti da Iva e, quindi, come proventi di natura commerciale.

L'entrata in vigore del provvedimento è stata poi fatta slittare avanti di 2 anni con la Legge di Bilancio, entrata in vigore 10 giorni dopo (sul punto si rinvia al contributo di Marco D'Isanto pubblicato in questo numero).

La norma nasceva da una procedura di infrazione attivata dalla Unione Europea nei confronti del nostro Paese; lo slittamento origina dalle proteste che la disposizione, per come formulata, ha fatto nascere nel mondo degli enti associativi.

Condiviso che il testo appare fortemente migliorabile, quello di cui si dovrà tenere conto è che, comunque, a questo passaggio di disciplina si dovrà necessariamente, prima o poi arrivare.

La raccomandazione per il Legislatore è quella di “*non dormirci sopra*”. Abbiamo necessità che il provvedimento sia novellato, sarebbe opportuno aprire un dibattito sul come farlo.

Noi non faremo mancare il nostro contributo.

ec Euroconference
Editoria

! “ (**NUOVA USCITA**) ”
DICEMBRE 2021 »

**LE TRIANGOLAZIONI
COMUNITARIE**

Autore: Marco Peirolo

E-book: € 15,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

Associazioni e sport n. 1/2022

Legge di Bilancio – Decreto milleproroghe

Parlamento: approvata la Legge di Bilancio

È stata pubblicata, nel S.O. alla Gazzetta Ufficiale n. 310 del 31 dicembre 2021, la L. 234/2021 recante: “*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024*”. Per quanto di interesse del mondo del non profit si fa riferimento al tabellone successivo.

[L. 234/2021](#)

Governo: approvato il Decreto milleproroghe

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 309 del 30 dicembre 2021 il D.L. 228/2021 recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi. Al suo interno viene prevista la proroga al 31 luglio 2022 per lo svolgimento *online* delle assemblee degli enti non commerciali nonché le modalità di accesso ai contributi del 5 per mille in questa fase transitoria della Riforma del Terzo settore per quanto riguarda Odv, Aps e Onlus.

[D.L. 228/2021](#)

Tablelle Aci

Publicati i costi chilometrici per il 2022

Sono state pubblicate sulla Gazzetta Ufficiale n. 307 del 28 dicembre le nuove tabelle dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli, elaborate dall'Acì. Sono i dati aggiornati, da utilizzare per calcolare i rimborsi chilometrici per l'uso del veicolo del personale in trasferte di lavoro.

[Tablelle Acì](#)

Agenzia entrate

Trattamento ai fini Iva della cessione di un impianto natatorio al Comune

Con la risposta a interpello n. 15/E/2022 l'Agenzia delle entrate chiarisce che il contratto di cessione di un impianto natatoria possa costituire cessione d'azienda e come tale trattata ai fini Iva.

[Risposta a interpello n. 15/E/2022](#)

Legge di Bilancio

La Gazzetta Ufficiale n. 310 del 31 dicembre 2021 ha pubblicato la Legge di Bilancio. Esaminiamo gli aspetti di interesse del mondo dello sport e del Terzo settore.

Di nostro interesse appare essere l'articolo 1 composto da ben 1013 commi. Pertanto, da ora in avanti si farà riferimento solo ai commi intendendosi tutti riconducibili al citato articolo 1.

Riferimento	Descrizione
Comma 2	Vengono riviste le aliquote Irpef e le detrazioni per lavoro dipendente

Comma 162	Vengono individuati gli Enti del Terzo settore “ <i>anche mediante gli strumenti di programmazione e progettazione partecipata</i> ” secondo quanto previsto dal CTS come soggetti a cui affidare servizi sociali di sollievo per le persone anziane non autosufficienti
Commi 185 - 190	Agevolazioni per lo sviluppo dello sport Per favorire il diritto alla pratica dell'attività sportiva, viene stabilito, in favore delle Federazioni nazionali riconosciute dal Coni, che, per gli anni dal 2022 al 2024, gli utili derivanti dall'esercizio di attività commerciale non sono assoggettati né a Ires né a Irap, a condizione che, in ciascun anno, almeno il 20% di quegli importi sia destinato allo sviluppo delle infrastrutture sportive, dei settori giovanili e della pratica sportiva dei disabili. Per l'efficacia della norma occorre l'autorizzazione della Commissione Europea. Inoltre, per i titolari di reddito d'impresa, per il 2022 è confermato il credito d'imposta per le erogazioni liberali destinate a interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e alla realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche (“ <i>sport bonus</i> ”)
Comma 249	Nell'ambito del programma nazionale denominato “ <i>Garanzia di occupabilità dei lavoratori</i> ” possono essere sottoscritti accordi tra autonomie locali, soggetti pubblici e privati ed ETS con lo scopo di realizzare progetti formativi e di inserimento lavorativo nei settori della transizione ecologica e digitale
Commi 329 - 338	Viene previsto l'insegnamento dell'educazione motoria nella scuola primaria riservato ai laureati in scienze motorie
Comma 368	Viene previsto un fondo per il turismo destinato anche alla organizzazione di manifestazioni ed eventi sportivi connotati da “ <i>spiccato rilievo turistico</i> ”
Commi 444 - 446	Viene stanziato per l'organizzazione del gran premio di formula 1 a Imola un contributo in favore di Aci di 10 milioni di euro annui per gli anni 2022 - 2025 nonché per il centenario dell'autodromo di Monza è assegnato un ulteriore contributo in favore di Aci di 5 milioni di euro per il 2022 e 10 per il 2023
Commi 535 - 536	I Comuni con meno di 15.000 abitanti potranno richiedere contributi su un fondo di 300 milioni di euro, tra l'altro, “ <i>per la promozione delle attività culturali e sportive</i> ”
Commi 671 - 673	Viene istituito un fondo per la prevenzione e il contrasto del fenomeno del <i>cyberbullismo</i> di 2 milioni di euro al quale potranno accedere anche le Asd
Comma 683	Rinviata di 2 anni, al 1° gennaio 2024, l'entrata in vigore delle norme Iva per gli enti associativi, dettate dall' articolo 5 , D.L. 146/2021 (per allineare l'ordinamento nazionale a quello unionale). A tal fine, è stato stabilito che alcune operazioni, fino a oggi escluse dall'ambito Iva, debbano rientrarvi, seppure, nella maggior parte dei casi, soggette al regime di esenzione
Comma 737	Ai contribuenti è riconosciuto un credito di imposta a valere sull'Irpef nel limite massimo complessivo di 1,5 milioni di euro per fruire di attività fisica adattata. Le modalità saranno previste con Decreto del Mef da adottarsi entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge
Comma 740	Viene previsto un fondo di 300.000 euro per gli anni dal 2022 al 2024 per la realizzazione di eventi, anche internazionali, per l'integrazione dei disabili attraverso lo sport

Commi 741 – 742	Al fine di favorire lo sviluppo del settore giovanile del ciclismo italiano è istituito un fondo di 600.000 euro per l'anno 2022 finalizzato all'erogazione di contributi per lo sviluppo e l'organizzazione del progetto Giro d'Italia Giovani <i>under 23</i>
Comma 749	Viene previsto un fondo di 1 milione di euro per il 2022 da erogare al Comune di Pavia che lo destini a iniziative, che vedano coinvolte le realtà del Terzo settore, in favore dei bambini affetti da patologie oncologiche
Commi 917 – 922	Vengono previste le modalità di cessione di contratto di personale da sport e salute al Coni e autorizzazione a quest'ultimo a procedere mediante assunzione al fine di completare la propria pianta organica
Commi 923 – 924	Sono sospesi, per le Federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva e le Associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa in Italia e operanti nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, i termini relativi: ai versamenti delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituti d'imposta, dal 1° gennaio al 30 aprile 2022; agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria, dal 1° gennaio al 30 aprile 2022; ai versamenti dell'Iva in scadenza nei mesi di gennaio, febbraio, marzo e aprile 2022; ai versamenti delle imposte sui redditi in scadenza dal 10 gennaio al 30 aprile 2022. I pagamenti sospesi andranno effettuati, senza sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 30 maggio 2022 ovvero, sempre a partire da quella data, fino a un massimo di 7 rate mensili di pari importo, per quanto riguarda il 50% del totale dovuto, con un'ultima rata per il valore residuo entro il 16 dicembre
Comma 970	Viene prevista la nomina, da parte dell'Autorità di Governo competente in materia di sport di 1 dei 3 componenti dei collegi dei revisori dei conti delle Federazioni sportive nazionali e delle discipline sportive associate
Comma 1006	Vengono inseriti tra i redditi diversi elencati alla lettera m), comma 1, articolo 67 , Tuir, pertanto esclusi dalla formazione del reddito fino all'importo di 10.000 euro, i premi e i compensi erogati, nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, da 2 enti operanti per lo più nella Provincia di Bolzano: la Vss (Federazione delle associazioni sportive della provincia autonoma di Bolzano) e l'Ussa (Unione delle società sportive altoatesine)

Associazioni e sport n. 1/2022

Principali scadenze 16 gennaio 2022 al 15 febbraio 2022

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

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

SCADENZE FISSE

17
gennaio

Versamenti Iva mensili

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

Versamento dei contributi Inps

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

Versamento delle ritenute alla fonte

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

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

Versamento ritenute da parte condomini

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>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>25 gennaio</p>	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensile e trimestrale Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.</p>
<p>31 gennaio</p>	<p>Contributo revisori legali Scade oggi il versamento del contributo annuale da parte degli iscritti nel Registro dei Revisori legali.</p> <p>Imposta di bollo virtuale Scade oggi il termine per l'invio telematico della dichiarazione per la liquidazione definitiva dell'imposta di bollo assolta in modo "virtuale" per il 2021.</p> <p>Irpef invio spese sanitarie precompilato Scade oggi il termine per l'invio telematico tramite il Sistema tessera sanitaria dei dati delle spese sanitarie del secondo semestre 2021 da parte di farmacie e parafarmacie, aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, policlinici universitari, presidi di specialistica ambulatoriale, strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari, medici e odontoiatri, psicologi, infermieri, ostetriche, tecnici di radiologia, ottici, veterinari e altri professionisti sanitari finalizzati alla predisposizione del modello 730/2022 precompilato.</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 novembre.</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 dicembre.</p> <p>Esterometro Scade oggi il termine per l'invio della comunicazione delle fatture emesse e ricevute nel quarto trimestre da soggetti UE e extra UE non emesse in formato elettronico o non documentate da bolletta doganale.</p>

	<p>Canone abbonamento Rai: presentazione della dichiarazione sostitutiva di non detenzione di apparecchio televisivo</p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione del modello "Dichiarazione sostitutiva relativa al canone di abbonamento alla televisione per uso privato" per dichiarare che in nessuna delle abitazioni per le quali il dichiarante è titolare di utenza elettrica è detenuto un apparecchio TV da parte di alcun componente della stessa famiglia anagrafica.</p>
<p>10 febbraio</p>	<p>Credito di imposta spese di pubblicità</p> <p>Ultimo giorno per l'invio della dichiarazione sostitutiva necessaria per accedere all'agevolazione per le spese di pubblicità sostenute nel 2021.</p>
<p>15 febbraio</p>	<p>Registrazioni contabili</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>

Associazioni e sport n. 1/2022

Le reti associative: aspetti di interesse e criticità dell'autocontrollo facoltativo

di Arash Bahavar – dottore in legge

Le reti associative e l'iscrizione al Runts

Nel sistema delineato con il D.Lgs. 117/2017 recante il c.d. Codice Terzo settore (CTS) un ruolo di un certo rilievo viene affidato alle reti associative (RA), ovvero complesse figure costituite nella forma di associazioni (riconosciute o non) di secondo livello regolamentate dall'[articolo 41](#), CTS.

Allorché il Runts sarà operativo, le RA saranno tutte iscritte nella sezione “e” del Registro dovendosi precisare che a differenza degli altri ETS queste potranno, in forza di quanto previsto dall'[articolo 46](#), comma 2, CTS iscriversi anche in altre sezioni del Runts¹.

Quanto sopra non vale invece per le c.d. articolazioni territoriali delle RA. Qualora infatti la rete associativa abbia proprie articolazioni territoriali munite di soggettività giuridica autonoma, questi ultimi enti giuridici (nella prassi variamente denominati, ad esempio comitati regionali o provinciali), se vorranno iscriversi al Runts, potranno farlo in un'altra sezione del Registro e non già nella sezione “e”. Essi, infatti, pur appartenendo a una RA – di cui, quali articolazioni territoriali, attuano i medesimi scopi nel territorio (usualmente regionale, ma eventualmente anche provinciale) di riferimento – sono soggetti giuridici distinti dalla RA di appartenenza.

La situazione di cui sopra farà sì che:

“gli enti giuridici svolgenti le funzioni di articolazioni territoriali di una medesima rete associativa, qualora intendano qualificarsi come Enti del Terzo settore, avranno interlocutori diversi a seconda della Regione (o Provincia autonoma) in cui abbiano sede legale. Ciascuno di essi sarà infatti “gestito” da un diverso Ufficio regionale (o provinciale autonomo) del Runts, generandosi il rischio di un trattamento differenziato che, nel caso specifico, sarebbe davvero difficilmente giustificabile”².

Dato tale scenario dalla lettura dell'articolo 41, CTS è possibile individuare alcuni elementi che caratterizzano le RA:

¹ Al riguardo, l'articolo 5, comma 1, D.M. 106/2000 stabilisce che “l'Ufficio del Runts competente è esclusivamente quello statale”. Si evidenzia che l'ufficio Statale sarà competente anche qualora la RA formuli domanda d'iscrizione e sia quindi iscritta anche in un'ulteriore sezione del Runts (ad esempio la sezione “a”)

² A. Fici, “Le reti associative nella circolare del Ministero del 5 marzo 2021”, in www.terzjus.it.

1. la composizione;
2. gli elementi strutturali;
3. l'oggetto sociale.

La composizione della base associativa

Dalla lettura dei commi 1, lettera b) e 2, emerge che a seconda che venga soddisfatto un doppio requisito dimensionale e di diffusione territoriale è possibile operare una distinzione tra RA “semplici” e RA “nazionali”.

Per entrambe assume particolare rilevanza la composizione della base associativa dovendosi quindi domandare da quali enti esse debbano essere composte.

Al riguardo è utile precisare che per aderire a una RA non occorre essere formalmente associate alla stessa, sicché tra gli enti che concorrono a formare la consistenza minima di cui all'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), e 2, CTS, potrebbero anche figurare enti non associati alla RA bensì soltanto a un ente che, esso sì, risulterà essere associato alla RA. Non v'è dunque necessaria coincidenza tra “ente aderente (o affiliato) a una rete” ed “ente associato a una rete”. Se così non fosse, infatti:

“non solo sarebbe priva di senso la formula “anche indirettamente” di cui all'articolo 41, commi 1, lettera a), e 2, ma sarebbe altresì privo di utilità concreta il meccanismo di attestazione e dichiarazione che il D.M. 15 settembre 2020 richiede ai fini del conteggio: sarebbe infatti stato sufficiente richiedere alla rete la produzione del proprio libro soci aggiornato”³.

Altro aspetto da considerare è che il parametro dimensionale individuato dall'articolo 41, CTS non può essere interpretato come disposizione:

“volta a precludere la possibilità che all'interno della base associativa possano essere presenti enti diversi dagli ETS; al contrario, ben potrebbe configurarsi una rete associativa al cui interno siano presenti anche soggetti estranei al perimetro del Terzo settore”⁴.

Da ciò si desume che ai fini del computo di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a) e comma 2, CTS dovranno essere tenuti in considerazione solamente gli ETS aderenti (o affiliati) o associati.

Ciò nonostante, occorre evidenziare che deve in ogni caso essere salvaguardata l'indipendenza della RA dai soggetti di cui all'[articolo 4](#), comma 2, CTS, ovvero da quei soggetti cui l'accesso alla qualifica di ETS, e dunque al Runts, è espressamente vietato.

³ A. Fici, op. ult. cit..

⁴ [Circolare Mpls n. 2/2021](#).

Naturalmente, allorché la RA aspiri anche alla qualifica di Odv o di Aps, e dunque alla contemporanea iscrizione, oltre che nella sezione “e”, anche nella sezione “a” o “b” del Runts, essa dovrà rispettare il requisito della composizione della base sociale previsto per queste tipologie particolari di ETS.

Da ultimo occorre soffermarsi sul rapporto tra lo statuto della RA e gli statuti degli enti aderenti.

Al riguardo nella [circolare del Mlps n. 2/2021](#) viene evidenziato che:

1. l'eventuale approvazione di uno statuto *standard* di rete ai sensi dell'[articolo 47](#), comma 5, CTS non impone agli enti aderenti alla rete di adottare il medesimo atteso che non si tratta di un obbligo *ex lege*;
2. nel caso in cui l'ente che intenda aderire voglia fare proprio lo stesso statuto della rete, occorre che:
 - a) quest'ultimo contenga una disciplina esaustiva del funzionamento e dell'organizzazione degli enti costituenti i propri livelli organizzativi, di modo che il singolo ente che si trova a un determinato livello della rete possa, adottando lo statuto di quest'ultima, vedere regolamentati il proprio assetto e funzionamento senza la necessità di apportare ulteriori integrazioni;
 - b) l'ente che intende adottare lo statuto di rete formalizzi tale scelta nel verbale della seduta assembleare (costituente o straordinaria) in cui essa si è manifestata. Tale verbale, unitamente allo statuto della rete associativa, sarà depositato dall'ente presso gli uffici competenti del Runts.

Gli elementi strutturali

In merito alla struttura del patto associativo nella suddetta circolare si legge che:

“attraverso l'esame delle caratteristiche della singola rete associativa si potrà tangibilmente apprezzare il polimorfismo organizzativo che caratterizza il Terzo settore, potendo l'autonomia privata dare vita a diverse declinazioni del vincolo associativo intercorrente tra gli enti partecipanti”.

Si potranno, pertanto, riscontrare RA con un modello organizzativo delineato su base verticale (livello nazionale o regionale, etc.) oppure orizzontale, con l'aggregazione di enti di secondo livello costituite, a titolo esemplificato, per aree tematiche o su base territoriale.

La complessità organizzativa con la quale tali enti potrebbero strutturarsi comporta che possano essere apportate, tanto dalle RA nazionali, quanto da quelle intermedie, le deroghe di cui ai commi 8, 9, 10, [articolo 41](#), CTS⁵.

⁵ Tali deroghe non potranno, invece, applicarsi agli enti associati collocati al livello di base della rete, giacché non rappresentano un livello organizzativo intermedio; questi ultimi tuttavia ove, individualmente, si trovino nella situazione prevista dall'articolo 25, comma 2, CTS (numero di associati non inferiore a 500 unità), potranno beneficiare della specifica deroga ivi prevista.

L'oggetto sociale

Come si desume dalla lettura dell'[articolo 41](#), comma 1, lettera b), CTS gli enti oggetto di trattazione hanno un oggetto sociale tipico che si sostanzia

“... [nell'] attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli Enti del Terzo settore loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne e accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali”.

Così come chiarito nella [circolare del Mlps n. 2/2021](#) la circostanza che per le RA sia stata individuata una particolare attività tipica, per un verso, non deroga alla logica generale del CTS secondo cui gli ETS si qualificano per il fatto di svolgere (almeno) un'attività di interesse generale, atteso che le attività ivi previsti sono inquadrabili nelle lettere i) e m), [articolo 5](#), comma 1, CTS, e, per un altro, non viene precluso a detti enti di svolgere ulteriori attività di interesse generale di cui all'articolo 5, CTS.

Date tali premesse occorre evidenziare che l'articolo 41, comma 3, lettera b), CTS prevede che le RA:

“possono esercitare, oltre alle proprie attività statutarie, anche le seguenti attività:

- a) monitoraggio dell'attività degli enti a esse associati, eventualmente anche con riguardo al suo impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo settore;*
- b) promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati”.*

In altri termini le attività di cui all'articolo 41, comma 3, CTS vengono riconosciute alle sole RA nazionali, dovendosi queste, per un verso, qualificare come aggiuntive (rispetto all'attività statutaria tipica della rete) e, per un altro, aventi natura facoltativa.

(segue) In particolare sull'attività di controllo delle RA nazionali sui singoli ETS e il rapporto con gli uffici del Runts

L'attività eventuale e facoltativa di autocontrollo⁶ operata dalle RA nazionali, come emerge dalla lettura in combinato disposto dell'articolo 41, comma 3, lettera b), CTS con gli articoli [92](#), comma 1, e [93](#), comma 5, CTS deve essere previamente autorizzata dal Mlps il quale svolge altresì attività di vigilanza sul loro operato.

In questa sede basti dire che:

⁶ Funzione questa condivisa, ai sensi dell'articolo 92, CTS con i Centri di servizio per il volontariato accreditati di cui all'articolo 61, CTS.

1. ai fini del rilascio dell'autorizzazione, le RA nazionali devono risultare in possesso dei requisiti tecnici e professionali stabiliti con il decreto di cui all'[articolo 96](#), CTS⁷;

2. è valida fino all'avvenuta cancellazione della rete associativa dall'apposita sezione del Runts o fino alla revoca della stessa autorizzazione qualora venga accertata l'inidoneità della rete ad assolvere efficacemente le attività di controllo nei confronti dei propri aderenti.

Ciò premesso l'autocontrollo esercitato dalle RA nei confronti dei propri aderenti è quello analogo che l'[articolo 93](#), comma 3, CTS attribuisce agli uffici del Runts territoriali.

Ne consegue pertanto che le RA saranno chiamate a svolgere i controlli successivi all'iscrizione al Runts di natura civilistico-amministrativo aventi a oggetto:

- a) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari dell'ente per mantenere l'iscrizione al Runts;
- b) il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale da parte dell'ente;
- c) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Runts.

Dovendosi dare atto che a oggi non pochi dubbi interpretativi sui singoli controlli sono stati sciolti, occorre evidenziare che le maggiori criticità sorgono con riferimento all'espletamento di tale attività.

Al riguardo come emerge dalla lettura degli articoli [8](#), comma 5, lettera d) e [10](#), comma 2, lettera a), D.M. 106/2020 si desume che un singolo ETS possa legittimamente aderire a diverse RA con la diretta conseguenza che a oggi non sono ancora chiari i criteri volti all'individuazione della RA legittimata a esercitare nei confronti dell'ente aderente le attività di controllo ex articolo 93, comma 5, CTS.

Come è stato precisato ciò *“formerà oggetto di disciplina nell'emanando decreto previsto dal successivo articolo 96”*⁸.

Tuttavia, altri dubbi interpretativi sorgono dalla lettura del CTS e che – si augura – saranno oggetto di disciplina dell'emanando decreto e che non emergono dalla lettura delle circolari ministeriali.

In primo luogo, particolare attenzione dovrà essere prestata con riferimento ai controlli di cui all'articolo 93, comma 1, lettera c), CTS.

Come si legge nella circolare MIps n. 18244/2021 le RA, nazionali e non, possono, su mandato dell'ente aderente *“assolvere agli adempimenti derivanti in capo all'ente di base dall'iscrizione nel Runts (comunicazioni, depositi documentali etc.)”*.

Dovendosi ipotizzare che prima di procedere con il deposito la RA debba svolgere un controllo sugli atti da depositare non sono del tutto chiare le tempistiche tra le 2 attività.

⁷ Occorre dare atto che detto decreto ancora non è stato pubblicato. Questo dovrà altresì contenere le procedure per l'autorizzazione all'esercizio dell'attività di controllo, le forme di vigilanza da parte del MIps sui soggetti autorizzati, nonché i criteri per l'attribuzione delle relative risorse finanziarie

⁸ Circolare MIps n. 18244/2021

Una precisazione al riguardo si rende necessaria soprattutto alla luce di quanto previsto dall'[articolo 48](#), comma 5, CTS.

Altro aspetto da considerare è che diversamente a quanto previsto con riferimento ai controlli aventi riflesso fiscale l'[articolo 94](#), comma 3, CTS stabilisce che *“resta fermo il controllo eseguito dall'ufficio del Registro Unico nazionale del Terzo settore ai fini dell'iscrizione, aggiornamento e cancellazione degli enti nel Registro medesimo”* gli articoli [41](#) e [96](#), CTS non prevedono analoga disposizione.

Occorre pertanto domandarsi se anche in tal caso resta fermo il controllo eseguito dagli uffici del Runts. Una risposta la si evince indirettamente dalla lettura della [circolare Mlps n. 2/2021](#) nella parte in cui viene affermato che i controlli degli enti oggetto di trattazione:

“acquisiscono una valenza di promozione dell'autocontrollo e assistenza tecnica alla governance dell'ente, più difficilmente ipotizzabile nei controlli a cura dell'ufficio del Runts, che pur operanti nel medesimo ambito, quello di cui all'articolo 93, comma 1, lettere a), b) e c), possono avere specifici profili sanzionatori di cui agli articoli 91 e 48, comma 5, CTS”.

Tale affermazione, letta congiuntamente alle altre disposizioni del CTS (in particolare gli articoli [47-51](#)) che attribuiscono agli uffici del Runts la competenza per le diverse vicende procedurali riguardanti la permanenza o cancellazione dal Registro, porta a concludere che l'attività di autocontrollo posta in essere dalle RA *“si sovrappone [e non si sostituisce] a quella attribuita all'ufficio del Registro nazionale”*⁹.

Altro aspetto da considerare è che non è chiaro se le RA debbano o meno riferire al Runts l'esito dei controlli analogamente a quanto previsto dall'articolo 94, comma 3, CTS.

Al riguardo dalla lettura in combinato disposto degli articoli [48](#), comma 4, [49](#), [50](#), [94](#), comma 2 e 3, CTS e 23-25, D.M. 106/2020 nulla emerge con particolare riferimento al caso in cui l'accertamento discenda da segnalazione da parte di una RA pertanto si potrebbe giungere alla conclusione che gli enti oggetto di trattazione non debbano segnalare nulla agli uffici del Runts.

Tale ragionamento, tuttavia, renderebbe priva di senso una previa autorizzazione all'espletamento dell'attività di autocontrollo da parte del Ministero e una vigilanza da parte dello stesso.

Pertanto anche in tal caso si dovrà attendere l'emanando decreto dall'articolo 96, CTS con la speranza che non accada quanto di fatto accaduto con l'articolo 94, CTS, ovvero la mancanza di una disciplina di coordinamento tra i controlli posti in essere dall'Amministrazione finanziaria e dagli uffici del Runts sugli ambiti diversi da quelli tributari.

⁹ A. Santuari, *“La finalità dei controlli sugli enti del Terzo settore (ETS) tra regolazione pubblica e auto regolamentazione interna”*, in www.regione.emilia-romagna.it.

La cancellazione dell'ETS dal Runts: quali conseguenze sulle RA?

La circostanza che il venir meno della qualifica di ETS non potrà che derivare da un autonomo provvedimento di cancellazione da parte del Runts implica che occorre domandarsi quali siano gli effetti che si producono sulle RA atteso che ai fini del computo della base associativa volta a determinare il parametro dimensionale si debba tenere in considerazione solamente gli ETS aderenti o associati.

Dovendosi ipotizzare che solamente al venir meno del numero minimo per soddisfare il parametro dimensionale verrebbe meno uno dei requisiti per mantenere l'iscrizione nella sezione del Registro, configurandosi in tal caso il presupposto di cui all'articolo 23, comma 1, lettera d), D.M. 106/2020, l'ufficio statale dovrebbe avviare il procedimento di cancellazione di cui all'articolo 24, comma 4, D.M. 106/2020¹⁰, discorso particolare deve farsi con riferimento a un eventuale obbligo in capo alle RA di comunicare la variazione della base associativa.

Ipotizzando che in tal caso la variazione della compagine integri l'ipotesi residuale di cui all'[articolo 48](#), comma 2, CTS ovvero ogni altro atto e fatto la cui iscrizione è espressamente prevista e che questa debba essere comunicata entro 30 giorni dalla modifica (articolo 48, comma 3, CTS), la risposta non potrebbe che essere affermativa.

Considerando che non è detto che la RA venga a conoscenza della cancellazione dell'ente aderente in tempi brevi, e in considerazione del fatto che il Runts ne è già a conoscenza, sorge la seguente domanda: anche in tal caso troverebbero applicazione le sanzioni di cui all'articolo 48, comma 5, CTS?

Ad analoghi quesiti può giungersi qualora l'Amministrazione finanziaria sia chiamata a verificare da una parte l'osservanza della disciplina fiscale e dall'altra i requisiti per fruire delle agevolazioni fiscali.

Le norme ivi richiamate (ad esempio l'[articolo 8](#), CTS) non costituiscono oggetto del solo accertamento fiscale, ma anche di quello civilistico-amministrativo delle RA e degli uffici del Runts.

L'assenza di un coordinamento tra i diversi controlli, soprattutto tra le diverse Amministrazioni, potrebbe portare ai seguenti scenari alternativi:

1. il rischio di una *“valutazione in merito al possesso dei requisiti per essere considerati ETS sia sottoposta a parametri di valutazione in cui prevalga la nozione fiscale dell'ente piuttosto che l'esercizio di una effettiva attività di interesse generale”*¹¹ con conseguente cancellazione dal Runts;
2. il verificarsi della *“paradossale situazione di un ente giudicato non meritevole di godere dei benefici fiscali da parte dell'Amministrazione finanziaria e, per converso, ritenuto idoneo e adeguato secondo i parametri*

¹⁰ Nel caso in cui la RA sia iscritto in altre sezioni del Runts troverà applicazione anche quanto previsto dall'articolo 24, comma 7, D.M. 106/2020.

¹¹ M. D'Isanto, *“Il sistema dei controlli nel Terzo settore”*, in Associazioni e sport n. 1/2021, pag. 21.

dell'ufficio del Runts¹² con possibile cancellazione dal Runts su istanza dell'ente stesso qualora consideri che i benefici che discendono dall'iscrizione siano inferiori rispetto agli oneri.

In entrambe le ipotesi la prevalenza della visione fiscale, oltre a generare delle conseguenze sulla continuazione dei benefici fiscali e su tutti quelli di altra natura derivante dall'iscrizione al Runts riconosciuti agli enti non commerciali, produrrebbe, in caso di cancellazione dell'ente dal Runts, le medesime considerazioni sopra esposte.

Il caso dei sodalizi sportivi affiliati alle Eps

Gli Enti di promozione sportiva (Eps), riconosciuti dal Coni, “*essendo preposti alla promozione del movimento sportivo attraverso azioni di coordinamento, tutela, rappresentanza, formazione, assistenza*”¹³ possono assumere alternativamente, ove ricorrano i presupposti, la qualifica di Aps ex [articolo 35](#), CTS, la qualifica di RA, semplice o nazionale, ex [articolo 41](#), CTS oppure la qualifica di RA Aps, atteso che ai sensi dell'[articolo 46](#), comma 2, CTS “*a eccezione delle reti associative, nessun ente può essere contemporaneamente iscritto in 2 o più sezioni*”.

Tuttavia, questi stessi enti ai sensi dell'[articolo 10](#), comma 1, D.Lgs. 36/2021 sono chiamati, insieme alle Federazioni sportive nazionali (Federazioni) e alle Discipline sportive associate (DSA) a riconoscere a fini sportivi i sodalizi sportivi dilettantistici (Asd e Ssd) loro affiliati.

Occorre quindi domandarsi se i sodalizi sportivi debbano necessariamente assumere la qualifica di ETS¹⁴ oppure possano mantenere la loro qualifica data dall'iscrizione nel Registro Coni¹⁵.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte con riferimento alla base associativa delle RA¹⁶ ne discende che un sodalizio sportivo dilettantistico affiliato a un Eps che abbia assunto la qualifica di RA non sarà tenuto necessariamente ad assumere la qualifica di ETS per aderire all'ente ciò rappresentando ulteriore prova che:

“*le Associazioni e le Società sportive dilettantistiche senza fini di lucro potranno scegliere se conservare le agevolazioni fiscali a esse specificamente riservate dalla vigente disciplina oppure, in alternativa,*

¹² G. Aliano, “*Il Codice del Terzo settore Controlli fiscali. Perdita della qualifica di Ente non commerciale Conseguenze*”, in [www.odcec.pescara.it](#).

¹³ Senato della Repubblica – Commissione Affari Costituzionali - “*Audizione informale nell'ambito dell'esame in sede consultiva per il parere al Governo sull'Atto del Governo n.33 – Memoria UISP – 10 luglio 2018*” in [www.senato.it](#).

¹⁴ I sodalizi sportivi che intendano acquistare la qualifica di ETS potranno “*o iscriversi nell'ultima sezione, quella riservata “agli altri enti” che non richiede vincoli particolari (ma che consentirà di poter utilizzare solo le agevolazioni fiscali previste per la generalità degli enti del terzo settore) oppure assumere la veste di imprese sociali o di associazioni di promozione sociale. In questo caso si dovrà porre attenzione agli ulteriori requisiti costitutivi previsti per le imprese sociali dal D.Lgs. 112/2017 oppure per le Aps dagli articoli 35 e 36, CTS*”. G. Martinelli, “*Le associazioni sportive dilettantistiche e il Runts*”, in [www.ecnews.it](#).

¹⁵ Si consideri che a decorrere dal termine indicato all'articolo 17-bis, D.Lgs. 39/1941 il Registro delle attività sportive dilettantistiche sostituirà l'attuale registro CONI.

¹⁶ Analogo discorso può essere fatto qualora l'Eps assuma la qualifica di Aps atteso quanto previsto dall'articolo 35, comma 4, CTS purché vengano soddisfatti i requisiti di cui allo stesso comma 4 e quelli ulteriori rispetto a quello di cui all'articolo 35, comma 3, CTS.

*qualora intendano entrare a far parte degli Enti del Terzo settore, fruire dei benefici fiscali previsti per tali Enti del Terzo settore, in luogo del regime fiscale specifico riservato alle Associazioni e Società sportive dilettantistiche non lucrative*¹⁷.

Altro aspetto da considerare è che lo stesso sodalizio sportivo non sarà assoggettato alle attività di autocontrollo qualora l'Eps sia di livello nazionale e abbia ottenuto l'autorizzazione all'espletamento di detta attività.

Analogo discorso non può dirsi qualora un sodalizio acquisti la qualifica di ETS/Aps e intenda altresì collocarsi all'interno dell'ambito sportivo. Questa sarà assoggettata al controllo della Eps per quanto attiene i profili civilistici-amministrativi sopra elencati con riferimento all'[articolo 93](#), CTS con la diretta conseguenza che in tal caso vi è il rischio di dover triplicare gli adempimenti in quanto non solo *“molta della documentazione richiesta dal registro Coni dovrà essere trasmessa anche al Runts e viceversa ... [atteso che] al momento almeno, non è previsto che i 2 registri dialoghino tra di loro (come invece accadrà tra Runts e Registro Imprese in materia di impresa sociale)”*¹⁸, ma saranno altresì tenuti preliminarmente a sottoporsi all'eventuale autocontrollo delle Eps.

Anche alla luce di quanto appena riportato nel presente paragrafo porta lo scrivente a condividere quanto è stato affermato, ovvero che *“La distribuzione disomogenea dei controlli da parte delle diverse amministrazioni con notevoli problemi di sovrapposizione e la loro armonizzazione con la disciplina dei controlli interni [nonché degli autocontrolli] è uno dei temi più rilevanti che la Riforma presenta*¹⁹”.

SCHEDA DI SINTESI

Nel sistema delineato con il CTS un ruolo di un certo rilievo viene affidato alle RA, ovvero complesse figure costituite nella forma di associazioni (riconosciute o non) di secondo livello regolamentate dall'articolo 41, CTS.



Particolare rilevanza assume la composizione della base associativa dovendosi evidenziare che:

1. non vi è una necessaria coincidenza tra *“ente aderente (o affiliato) a una rete”* ed *“ente associato a una rete”*;
2. all'interno della base associativa possano essere presenti enti diversi dagli ETS.



¹⁷ Circolare n. 18/E/2018.

¹⁸ G. Martinelli, *“Lo sport, il terzo settore e le agevolazioni fiscali”*, in [www.ecnews.it](#).

¹⁹ M. D'Isanto, op. ult. cit., pag.21

La complessità organizzativa con la quale tali enti potrebbero strutturarsi comporta che possano essere apportate, tanto dalle RA nazionali, quanto da quelle intermedie, le deroghe di cui ai commi 8, 9, 10, articolo 41, CTS.



L'attività di autocontrollo prevista dall'articolo 41, comma 3, CTS viene riconosciuta alle sole RA nazionali, dovendosi queste, per un verso, qualificare come aggiuntive (rispetto all'attività statutaria tipica della rete) e, per un altro, aventi natura facoltativa.



L'attività di autocontrollo svolta dalle RA nazionali deve essere previamente autorizzata dal Mlps il quale svolge altresì attività di vigilanza sul loro operato.

Una volta autorizzate le RA svolgeranno sugli enti iscritti al Runts un'attività di autocontrollo di natura civilistico-amministrativo sostanzialmente analogo a quello attribuito agli uffici del Runts territorialmente competenti di cui all'articolo 93, comma 1, lettere a), b) e c) CTS.

Criticità:

1. non sono ancora chiari i criteri volti all'individuazione della RA legittimata a esercitare nei confronti dell'ente aderente le attività di autocontrollo qualora l'ETS aderisca a più RA;
2. non è chiaro se l'autocontrollo delle RA possa considerarsi sostitutivo ai controlli del Runts;
3. non è chiaro se le RA debbano o meno riferire al Runts l'esito dei controlli.

In definitiva, analogamente ai controlli di natura fiscale, manca una disciplina di coordinamento tra i diversi controlli.



L'eventuale cancellazione dell'ETS dal Runts produce conseguenze sul conteggio ai fini della determinazione del parametro dimensionale delle RA con possibile applicazione di quanto previsto dall'articolo 24, comma 4, D.M. 106/2020.

Dubbi sorgono con riferimento all'obbligo di comunicazione al Runts della variazione della compagine associativa.



Le Asd e Ssd affiliate alle Eps non devono necessariamente assumere la qualifica di ETS. Gli ETS/Aps affiliate alle Eps iscritte sia nel Runts sia nell'attuale Registro Coni saranno assoggettato all'autocontrollo delle Eps solamente per quanto previsto dall'articolo 93, comma 1, lettere a), b), c), CTS.

Associazioni e sport n. 1/2022

La composizione negoziata di cui al D.L. 118/2021 e le opportunità per gli Enti del Terzo settore e le realtà dello sport qualificabili come imprese

di Fabio Battaglia – dottore commercialista in Arezzo

In 2 precedenti articoli su questa rivista²⁰ si è trattato il tema dei procedimenti di allerta previsti dal Codice della crisi e dell'insolvenza, nonché dell'obbligo di istituire adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili nel mondo del Terzo settore e in quello dello sport.

È noto come la pandemia abbia inciso in modo asimmetrico sugli equilibri economico-finanziari degli Enti del Terzo settore. In alcuni casi si è rivelata addirittura un'opportunità, in altre ha innescato gravi problematiche. Non vi è dubbio che, invece, il mondo dello sport tutto abbia sofferto pesantemente per questo fenomeno e che la endemica debolezza che caratterizza il nostro sistema sportivo abbia subito un contraccolpo molto forte su società e associazioni.

Nel presente articolo si tratterà di quanto previsto dal D.L. 118/2021, convertito nella L. 147/2021, entrato in vigore il 24 agosto scorso.

Preliminarmente va precisato che con il Decreto non è solo stato introdotto il nuovo strumento della "composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa", ma è stato anche disposto il rinvio al 16 maggio 2022 dell'entrata in vigore del Codice della crisi e dell'insolvenza e il differimento al 31 dicembre 2023 dell'applicazione delle procedure di allerta e di composizione assistita della crisi in esso regolate.

Anzi proprio tale differimento sembra essere il motivo dell'introduzione dello strumento citato.

Nel preambolo al Decreto si può leggere quale motivazione principale del provvedimento:

²⁰ F. Battaglia, "Il dissesto degli enti sportivi dilettantistici qualificabili quali imprenditori commerciali e le procedure di allerta di cui al nuovo codice della crisi di impresa e dell'insolvenza" in Associazioni e sport 4/2019 e F. Battaglia, "Alcune riflessioni sugli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili nel mondo del terzo settore" in Associazioni e sport n. 12/2021.

“vista la straordinaria necessità e urgenza di introdurre misure di supporto alle imprese per consentire loro di contenere e superare gli effetti negativi che l'emergenza epidemiologica da SARS-CoV-2 ha prodotto e sta producendo sul tessuto socio-economico nazionale”.

L'idea è quella di creare una procedura più snella della composizione assistita prevista dal Codice (non è casuale la differenza terminologica) per favorire il risanamento in continuità delle imprese senza ricorrere al Tribunale.

Nel contempo è stata introdotta una modalità semplificata di concordato liquidatorio come esito possibile di una procedura di composizione negoziata non andata a buon fine.

L'[articolo 2](#) del Decreto chiarisce che l'imprenditore agricolo e commerciale che si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza può chiedere la nomina di un esperto indipendente, quando risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa. Si tratta di una vera e propria condizione con riferimento alla quale il Legislatore si è sforzato di dare un contenuto il più possibile oggettivo attraverso l'elaborazione del *test* pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento disponibile *online* sulla piattaforma nazionale messa a disposizione ai sensi dell'[articolo 3](#) del Decreto.

La norma, quindi, è destinata a tutte le imprese siano esse commerciali o agricole, piccole o non piccole. Con riferimento al Terzo settore e allo sport essa interessa da una parte le imprese sociali e le società sportive (per le dilettantistiche valga quanto si dirà per le associazioni) e dall'altra le associazioni o fondazioni (siano esse del Terzo settore o dello sport) che per la loro struttura organizzativa possono qualificarsi quali imprese commerciali²¹.

A completare il quadro normativo dello strumento è intervenuto il Decreto dirigenziale del Ministero della giustizia del 28 settembre 2021, previsto nel D.L. 118/2021 all'articolo 3, comma 2.

Il contenuto del Decreto riguarda:

“La struttura della piattaforma, la lista di controllo particolareggiata, le modalità di esecuzione del test pratico e il contenuto del protocollo”.

Non è oggetto di questo articolo l'approfondimento dei contenuti tecnico aziendali del *test* sopra citato, ma in nota 2 dell'allegato del citato Decreto dirigenziale si precisa che il prospetto reca una struttura semplificata di calcolo del *Free Cash Flow From Operations* a regime.

²¹ La nota sentenza della Corte di Cassazione n. 6835/2014 ha precisato che *“Lo scopo di lucro (c.d. lucro soggettivo) non è elemento essenziale per il riconoscimento della qualità di imprenditore commerciale, essendo individuabile l'attività di impresa tutte le volte in cui sussista una obiettiva economicità dell'attività esercitata, intesa quale proporzionalità tra costi e ricavi (c.d. lucro oggettivo)”.*

Si tratta infatti di confrontare l'entità del debito da ristrutturare con i flussi annui al servizio del debito che la gestione dell'impresa è mediamente in grado di generare e cioè il rapporto:

$$\frac{\text{debito che deve essere ristrutturato}}{\text{ammontare annuo del flusso a servizio del debito}}$$

Risulta necessario passare in rassegna gli elementi principali della norma per poi dettare alcune questioni pratiche volte ad affrontare nel modo più efficace lo strumento.

Gli imprenditori possono richiedere al segretario generale della CCIAA nel cui ambito territoriale si trova la sede legale dell'impresa la nomina di un esperto indipendente, il cui compito è quello di agevolare le trattative con i creditori e gli eventuali altri soggetti interessati, al fine di individuare una soluzione per il superamento dello stato di crisi anche attraverso il ricorso al trasferimento dell'azienda o di rami di essa.

L'esperto ha, quindi, un ruolo di facilitatore nel contraddittorio tra imprenditore e creditori onde favorire il buon esito della soluzione negoziata.

L'esperto, che dovrà preliminarmente essere iscritto in un apposito elenco formato presso la CCIAA di ciascun capoluogo di Regione e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, è nominato da una commissione costituita presso le CCIAA dei capoluoghi di Regione e delle Province autonome di Trento e di Bolzano che hanno ricevuto l'istanza di cui all'[articolo 2](#), D.L. 118/2021.

La commissione è composta da:

- un magistrato designato dal Presidente della sezione specializzata in materia di impresa del Tribunale del capoluogo di Regione o della Provincia autonoma di Trento o di Bolzano nel cui territorio si trova la CCIAA che ha ricevuto l'istanza;
- un membro designato dal Presidente della CCIAA presso la quale è costituita la commissione;
- un membro designato dal Prefetto del capoluogo di Regione o della Provincia autonoma di Trento o di Bolzano nel cui territorio si trova la CCIAA che ha ricevuto l'istanza.

Il segretario generale della CCIAA deve comunicare l'istanza entro 2 giorni lavorativi dalla ricezione alla commissione.

La Commissione, entro 5 giorni lavorativi, provvede alla nomina dell'esperto nel campo della ristrutturazione tra gli iscritti nell'elenco secondo criteri che assicurano la rotazione e la trasparenza e avendo cura che ciascun esperto non riceva più di 2 incarichi contemporaneamente. La nomina può avvenire anche al di fuori dell'ambito regionale. La commissione deve tenere conto della complessiva esperienza formativa risultante dal *curriculum vitae* dell'esperto.

La norma prevede, inoltre, una specifica scadenza temporale rispetto alla durata dell'incarico dell'esperto.

L'incarico affidato all'esperto deve ritenersi concluso quando, decorsi 180 giorni dall'accettazione della nomina, le parti non hanno individuato, anche a seguito di sua proposta, una soluzione adeguata per il superamento delle condizioni di cui all'articolo 2, comma 1, D.L. 118/2021.

Se tutte le parti ne fanno richiesta e l'esperto ritiene vi siano le condizioni per proseguire le trattative, l'incarico potrà proseguire per ulteriori 180 giorni.

Il lavoro dell'esperto si conclude con una relazione che evidenzia le ragioni del cattivo esito delle trattative e in caso di buon esito il contenuto della relazione svolge un rilevante ruolo in più ambiti.

L'[articolo 11](#), D.L. 118/2021 elenca tutti i possibili esiti delle trattative.

Al comma 1:

- a) concludere un contratto, con uno o più creditori, che consente di accedere ad alcune misure premiali (si veda l'[articolo 14](#), D.L. 118/2021), alla condizione che l'esperto nella sua relazione finale confermi che il contratto è idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a 2 anni;
- b) concludere una convenzione di moratoria ai sensi dell'[articolo 182-octies](#), L.F.;
- c) concludere un accordo sottoscritto dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto che produce gli effetti di cui all'[articolo 67](#), L.F. (piano attestato di risanamento), senza necessità dell'attestazione ivi prevista.

Al comma 2:

l'imprenditore può, all'esito delle trattative domandare l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi degli articoli [182-bis](#), [182-septies](#) e [182-novies](#), L.F.. La norma precisa che la percentuale di cui all'articolo 182-septies, comma 2, lettera c), L.F., è ridotta al 60%, contro il 75% previsto dalla Legge Fallimentare. Tale articolo della Legge Fallimentare, prevede che gli effetti dell'accordo, sotto tutta una serie di condizioni, possano essere estesi anche a creditori non aderenti. Il raggiungimento dell'accordo deve risultare dalla relazione dell'esperto.

Al comma 3:

l'imprenditore può, in alternativa:

- a) predisporre il piano attestato di risanamento di cui all'articolo 67, L.F.;
- b) proporre la domanda di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio di cui all'[articolo 18](#), D.L. 118/2021 (di cui più avanti verranno tratteggiati gli elementi essenziali);
- c) accedere a una delle procedure disciplinate dalla Legge Fallimentare, della disciplina dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza (D.Lgs. 270/1999) e della

disciplina per la ristrutturazione industriale di grandi imprese in stato di insolvenza (D.L. 347/2003, convertito, con modificazioni, nella L. 39/2004).

Come si vede gli esiti possono essere molteplici e nessuna soluzione è stata esclusa dal Legislatore.

La norma, al fine di favorire il buon esito della trattativa, inserisce tutta quella serie di strumenti che la Legge Fallimentare ha disposto per gli accordi di ristrutturazione e il concordato preventivo.

In primo luogo, l'[articolo 8](#), D.L. 118/2021 prevede la sospensione degli obblighi di cui agli articoli [2446](#) e [2447](#), cod. civ. e di tutte le norme che prevedono quale causa di scioglimento la perdita del capitale sociale al di sotto del minimo nelle società di capitali.

Si è detto che la norma è volta a limitare la possibilità che le ristrutturazioni aziendali finiscano in Tribunale e, tuttavia, nell'ambito della composizione negoziata è previsto il ricorso al Tribunale affinché autorizzi, condizionatamente alla verifica della funzionalità degli atti rispetto alla continuità aziendale e della migliore soddisfazione dei creditori:

- a) l'imprenditore a contrarre finanziamenti prededucibili ai sensi dell'[articolo 111](#), L.F.;
- b) l'imprenditore a contrarre finanziamenti dai soci prededucibili ai sensi dell'articolo 111, L.F.;
- c) una o più società appartenenti a un gruppo di cui all'[articolo 13](#), D.L. 118/2021 a contrarre finanziamenti prededucibili ai sensi dell'articolo 111, L.F.;
- d) l'imprenditore a trasferire in qualunque forma l'azienda o uno o più suoi rami senza gli effetti di cui all'[articolo 2560](#), comma 2, cod. civ.; fermo restando l'[articolo 2212](#), cod. civ..

Il Tribunale può entrare in gioco in una ulteriore fattispecie.

L'esperto può invitare le parti a rideterminare, secondo buona fede, il contenuto dei contratti a esecuzione continuata o periodica ovvero a esecuzione differita se la prestazione è divenuta eccessivamente onerosa per effetto della pandemia da SARS-CoV-2.

In questo caso, se manca l'accordo, su domanda dell'imprenditore, il Tribunale, acquisito il parere dell'esperto e tenuto conto delle ragioni dell'altro contraente, può rideterminare equamente le condizioni del contratto, per il periodo strettamente necessario e come misura indispensabile ad assicurare la continuità aziendale. Tale previsione non è applicabile ai contratti di lavoro dipendente.

In ultimo, di grandissima rilevanza è la norma che prevede la possibilità per l'imprenditore di richiedere, con la nomina dell'esperto, l'applicazione di misure protettive per il patrimonio. Tale protezione non può essere estesa ai diritti di credito dei lavoratori.

In forza di questo i creditori non possono acquisire diritti di prelazione se non concordati con l'imprenditore né possono iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul suo patrimonio o sui beni e sui diritti con i quali viene esercitata l'attività d'impresa.

Non sono inibiti i pagamenti.

In tal caso, inoltre, i creditori non possono unilateralmente rifiutare l'adempimento dei contratti pendenti o provocarne la risoluzione, né modificarli.

L'imprenditore, però, è chiamato contestualmente a formulare con ricorso al Tribunale la richiesta di conferma o la modifica delle misure protettive e, ove occorre, l'adozione dei provvedimenti cautelari necessari per condurre a termine le trattative.

Il Tribunale entro 10 giorni deve fissare un'udienza, nell'ambito della quale, sentite le parti e l'esperto, decide, eventualmente nominando un ausiliario ai sensi dell'[articolo 68](#), c.p.c..

Di particolare rilievo anche per gli Enti del Terzo settore²², la norma ([articolo 15](#), D.L. 118/2021) che prevede a carico dell'organo di controllo l'obbligo di segnalazione all'organo amministrativo della sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di nomina dell'esperto.

Peraltro tale ruolo è ulteriormente rafforzato dal recentissimo provvedimento contenuto nell'articolo 30-*sexies*, D.L. 152/2021, convertito nella L. 233/2021, che dispone, come già previsto nella parte del Codice della crisi che entrerà in vigore solo nel 2024 (misure di allerta), l'onere di segnalazione a carico dei creditori pubblici qualificati Inps, Agenzia delle entrate e Agenzia delle entrate-Riscossione, all'imprenditore e, ove esistente, all'organo di controllo, nella persona del presidente del collegio sindacale in caso di organo collegiale.

L'allerta rimane, comunque, solo interna e l'iniziativa di ricorrere alla nuova procedura della composizione negoziata spetta solo all'imprenditore.

Oggetto della segnalazione saranno i ritardi nei versamenti di contributi e imposte. I professionisti che formano l'organo di controllo dovranno valutare le informazioni e desumerne la capacità segnaletica della condizione di crisi.

Come si è accennato, uno degli esiti possibili delle trattative, è l'avvio di un procedimento di concordato semplificato.

Le caratteristiche principali di questa misura sono le seguenti.

Quando l'esperto nella relazione finale dichiara che le trattative si sono svolte secondo correttezza e buona fede, che non hanno avuto esito positivo e che le soluzioni di cui all'[articolo 11](#), commi 1 e 2, D.L. 118/2021 non sono praticabili, l'imprenditore può presentare, nei 60 giorni successivi alla comunicazione in cui l'esperto dà atto del cattivo esito delle trattative, una proposta di concordato per cessione dei beni unitamente al piano di liquidazione.

²² Si veda l'articolo pubblicato nella scorsa rivista che chiarisce gli obblighi di nomina dell'organo di controllo a carico dei diversi soggetti previsti dalle L. 112/2017 e 117/2017. F. Battaglia "[Alcune riflessioni sugli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili nel modo del Terzo settore](#)" in Associazioni e Sport 12/2021.

L'esperto esprime parere in sede di ammissione e viene inviata la relazione finale ai creditori unitamente al parere dell'ausiliario.

Il Tribunale, valutata la ritualità della proposta, acquisiti la relazione finale dell'esperto e il parere dell'esperto con specifico riferimento ai presumibili risultati della liquidazione e alle garanzie offerte, nomina un ausiliario ai sensi dell'[articolo 68](#), c.p.c., assegnando allo stesso un termine per il deposito del parere sopra citato.

L'ausiliario, nell'ambito delle sue funzioni, esprime parere in sede di omologazione ed esercita poteri commissariali in applicazione degli articoli [173](#) (revoca), [184](#) (effetti del concordato), [185](#) (esecuzione), [186](#) (risoluzione e annullamento) e [236](#) (disposizioni penali), L.F..

I creditori non sono chiamati, a differenza del concordato preventivo, a esprimere un voto.

Il Tribunale con il decreto di omologazione nomina un liquidatore.

Il liquidatore, se prevista un'offerta, verificata l'assenza di soluzioni migliori sul mercato, dà esecuzione all'offerta e alla vendita si applicano gli articoli da [2919](#) a [2929](#), cod. civ. (regole della vendita forzata). Andando alle conclusioni devono svolgersi sulla composizione negoziata alcune riflessioni di carattere pratico.

Considerati i tempi piuttosto stringenti previsti per la composizione negoziata, è evidente che le informazioni più rilevanti dovranno essere messe a disposizione dell'esperto fin dal primo incontro.

In sostanza l'imprenditore dovrà aver già elaborato un abbozzo di piano di risanamento che illustra le misure che si intende adottare, seppure passibili di modifiche alla luce delle trattative con i creditori.

Laddove vi sia la totale assenza di un piano d'azione e una carenza informativa, l'esperto non potrà, salvo casi eccezionali, che trarne immediate conseguenze in termini negativi.

Tutto quanto si va dicendo rimanda, con palese evidenza, alla necessità che l'imprenditore sia effettivamente dotato di assetti adeguati, questione preliminare che l'esperto dovrà valutare con attenzione. Vero è che l'esperto non è un attestatore, ma in qualità di garante fiduciario delle parti, dovrà essere immediatamente in grado di valutare, a monte, l'affidabilità dell'impianto contabile al fine di verificare la veridicità dei dati di base. Questo lavoro di chiarimento preliminare della veridicità dei dati contabili di partenza, al pari di quello che svolge un attestatore nelle varie ipotesi previste dalla attuale Legge Fallimentare e dal Codice, l'imprenditore dovrà necessariamente svolgere prima di offrire all'esperto la bozza di piano, visto che è impensabile che tale complessa e ponderosa attività venga compiuta direttamente dall'esperto.

Alla luce del citato documento allegato al Decreto dirigenziale sopra citato, è opportuno che l'imprenditore, nella parte descrittiva del piano, passi in rassegna in modo ordinato tutti i punti di analisi

e verifica enumerati, poiché il Legislatore ha scelto che quello sia il terreno di confronto tra l'imprenditore non solo con soggetti dotati delle necessarie competenze aziendalistiche, ma anche con tutti gli altri interessati alla negoziazione.

Tutto si tiene:

- gli adeguati assetti;
- la tempestività;
- la presenza di una idea di piano adeguata per dare contezza di aver chiari gli errori commessi e di essere in grado di introdurre le misure necessarie per garantire la discontinuità rispetto agli stessi;
- l'ostensione di tutte le informazioni necessarie per consentire di verificare se il piano di ristrutturazione sia probabilisticamente realizzabile.

Se tutti questi ingredienti sono presenti, l'esperto potrà, attraverso il proprio vaglio, svolgere il suo ruolo di facilitatore in termini di garante di fiducia con tutte le parti interessate.

Tutto ciò rimanda alla necessità che più che mai oggi, alla luce di tutte le novità in tema di disciplina della crisi, gli Enti del Terzo settore e le realtà dello sport, che per la loro organizzazione svolgono in concreto attività di impresa, si diano una struttura organizzativa che risponda ai canoni di adeguati assetti dettata dal novellato [articolo 2086](#), cod. civ. e da quella specifica di cui alla L. 112/2017 e 117/2017.

A chiusura si segnala che l'[articolo 17](#), D.L. 118/2021, prevede per le imprese sotto soglia, cioè quelle che non sono soggette a fallimento ai sensi dell'[articolo 1](#), L.F., la possibilità di presentazione della domanda anche all'Organismo di composizione della crisi istituito ai sensi della normativa sul sovraindebitamento (L. 3/2012) competente per territorio, che sarà chiamato a nominare l'esperto.

Resta ferma la possibilità di presentare, in alternativa, la domanda al segretario generale della CCIAA.

Si ritiene che per le realtà di piccole dimensioni, visto il possibile esito di soluzione attraverso uno degli strumenti previsti dalla legge sul sovraindebitamento, sia preferibile scegliere questa strada.

SCHEMA DI SINTESI

È noto come la pandemia abbia inciso in modo asimmetrico sugli equilibri economico-finanziari degli ETS. In alcuni casi si è rivelata addirittura un'opportunità, in altre ha innescato gravi problematiche. Non vi è dubbio che, invece, il mondo dello sport tutto abbia sofferto pesantemente per questo fenomeno e che la endemica debolezza che caratterizza il nostro sistema sportivo abbia subito un contraccolpo molto forte su società e associazioni.



Nel presente articolo si tratterà di quanto previsto dal D.L. 118/2021, convertito nella L. 147/2021, entrato in vigore il 24 agosto scorso.



Con il Decreto è stato introdotto il nuovo strumento della “*composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa*”.



Nel contempo è stata introdotta una modalità semplificata di concordato liquidatorio come esito possibile di una procedura di composizione negoziata non andata a buon fine.



L'articolo 2 del Decreto chiarisce che l'imprenditore agricolo e commerciale che si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza può chiedere la nomina di un esperto indipendente, quando risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa.



L'esperto, che dovrà preliminarmente essere iscritto in un apposito elenco formato presso la CCIAA.



Il lavoro dell'esperto si conclude con una relazione che evidenzia le ragioni del cattivo esito delle trattative e, in caso di buon esito, il contenuto della relazione svolge un rilevante ruolo in più ambiti.



L'articolo 11, D.L. 118/2021 elenca tutti i possibili esiti delle trattative.



La norma, al fine di favorire il buon esito della trattativa, inserisce tutta quella serie di strumenti che la Legge Fallimentare ha disposto per gli accordi di ristrutturazione e il concordato preventivo.



Si è detto che la norma è volta a limitare la possibilità che le ristrutturazioni aziendali finiscano in Tribunale e, tuttavia, nell'ambito della composizione negoziata è previsto il ricorso al Tribunale affinché autorizzi, condizionatamente alla verifica della funzionalità degli atti rispetto alla continuità aziendale e della migliore soddisfazione dei creditori, varie fattispecie.



Di particolare rilievo anche per gli Enti del Terzo settore, la norma (articolo 15, D.L. 118/2021) che prevede a carico dell'organo di controllo l'obbligo di segnalazione all'organo

amministrativo della sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di nomina dell'esperto.



È stato introdotto un onere di segnalazione a carico dei creditori pubblici qualificati Inps, Agenzia delle entrate e Agenzia delle entrate-Riscossione, all'imprenditore e, ove esistente, all'organo di controllo, nella persona del presidente del collegio sindacale in caso di organo collegiale.



Come si è accennato, uno degli esiti possibili delle trattative è l'avvio di un procedimento di concordato semplificato.

ec 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. 1/2022

Il passaggio dall'esclusione Iva all'esenzione Iva per le organizzazioni non profit

di Marco D'Isanto – dottore commercialista – esperto di organizzazioni e istruzioni culturali

La disciplina dell'Iva delle organizzazioni non profit è oggetto di una profonda revisione.

Il Decreto Fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2022 (L. 215/2021 – “Conversione in Legge, con modificazioni, del D.L. 146/2021, recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili”) ha approvato una modifica radicale al trattamento Iva delle organizzazioni associative.

Le modifiche hanno ricondotto tra le operazioni effettuate nell'esercizio di impresa, o da considerare in ogni caso avente natura commerciale, una serie di operazioni attualmente escluse. Tali operazioni sarebbero attratte nel campo delle operazioni esenti ai fini dell'imposizione Iva.

Le modifiche apportate all'articolo 4, D.P.R. 633/1972 (d'ora in poi Decreto Iva)

L'attuale [articolo 4](#), comma 4, D.P.R. 633/1972 che escludeva dal campo di applicazione dell'Iva le operazioni condotte dagli enti associativi è oggi così riformulato:

“Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto”.

Inoltre, in virtù dell'abrogazione dei commi 6, 7 e 8 e delle modifiche apportate al comma 5, articolo 4, D.P.R. 633/1972 saranno considerate in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

- a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici;
- b) le cessioni di pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione *extra* scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di

servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali;

c) la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, dalle Aps (si tratta di spacci annessi ai circoli di enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno),

Infine, si prevede di far rientrare nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, rese da associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché da associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Decorrenza delle modifiche

Le modifiche apportate dalla L. 215/2021 decorrono a partire dal 21 dicembre 2021.

La Legge di Bilancio 2022 (articolo 1, [comma 683](#), L. 234/2021) con decorrenza dal 1° gennaio 2022, ha previsto che le modifiche all'[articolo 4](#), D.P.R. 633/1972 sopra richiamate si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024.

A oggi esisterebbe, dunque, un vuoto normativo relativo ai 9 giorni intercorrenti tra la data di entrata in vigore della Legge di conversione del Decreto Fiscale e la data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2022.

Questa modifica era stata già introdotta e poi abrogata l'anno scorso. Il motivo principale per cui si è deciso di procedere in questa direzione è l'esistenza di una procedura d'infrazione dell'Unione Europea nei confronti dello Stato italiano (Procedura d'infrazione n. 2008-2010) con la quale si contestano le modalità di recepimento della soggettività passiva nell'articolo 4 del Decreto Iva e, in particolare, l'aver escluso dal campo di applicazione di detta imposta operazioni rientranti nel campo di esenzione dell'Iva.

L'esenzione Iva

Il Decreto Fiscale, oltre a contenere modifiche al regime Iva miranti a ricomprendere tra le operazioni effettuate nell'esercizio di impresa, o considerare in ogni caso avente natura commerciale, una serie di operazioni attualmente escluse realizzate dagli enti associativi, prevede contestualmente l'inserimento di quelle operazioni commerciali tra quelle esenti ai fini dell'imposizione Iva.

Infine, in attesa della piena operatività delle disposizioni del CTS, le modifiche hanno interessato anche il regime Iva speciale c.d. forfetario relativo alle operazioni delle Odv e delle Aps che hanno conseguito ricavi ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro.

Le prestazioni che, a partire dal 1° gennaio 2024, sarebbero attratte nel campo della esenzione Iva ([articolo 10](#), D.P.R. 633/1972) sono le seguenti:

1. le prestazioni di servizi e le cessioni di beni a esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione *extra* scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
2. le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da Asd alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
3. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1) del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto;
4. la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle Aps ricomprese tra gli enti di cui all'[articolo 3](#), comma 6, lettera e), L. 287/1991, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.

Le disposizioni di cui al comma 4 si applicano a condizione che le associazioni interessate abbiano il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla Legge, e si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero alle corrispondenti clausole previste dal CTS, di cui al D.Lgs. 117/2017:

1. obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salva diversa destinazione imposta dalla legge;
2. disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo, per gli associati o partecipanti maggiori d'età, il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
3. obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
4. eleggibilità libera degli organi amministrativi; principio del voto singolo di cui all'[articolo 2538](#), comma 2, cod. civ.; sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione; criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2538, ultimo comma, cod. civ. e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
5. intrasmissibilità della quota o contributo associativo a eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Le disposizioni di cui ai numeri 2 e 4 del comma 5 non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

L'agevolazione dell'esenzione si applicherebbe a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'Iva.

Disposizioni speciali per le Odv e le Aps

Il Decreto Fiscale precisa che, in attesa della piena operatività delle disposizioni del Titolo X del CTS (D.Lgs. 117/2017) le Odv e le Aps che hanno conseguito ricavi ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro, possono applicare, ai soli fini dell'Iva, il regime speciale previsto per i contribuenti c.d. forfettari (articolo 1, commi da [58](#) a [63](#), L. 190/2014).

Si tratta del regime forfetario previsto per i contribuenti minimi il quale comporta una serie di semplificazioni tanto ai fini Iva quanto ai fini delle imposte dirette (non addebitano l'Iva in fattura ai

propri clienti e non detraggono l'Iva sugli acquisti, non liquidano l'imposta, non la versano, non sono obbligati a presentare la dichiarazione e la comunicazione annuale Iva, non devono comunicare all'Agenzia delle entrate le operazioni rilevanti ai fini Iva né quelle effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. *black list*, non hanno l'obbligo di registrare i corrispettivi, le fatture emesse e ricevute).

Criticità e conseguenze operative per le organizzazioni non profit

Il passaggio dal regime di esclusione al regime di esenzione Iva provoca una serie di conseguenze che qui vengono esaminate.

1. L'attrazione dei corrispettivi specifici nel campo delle operazioni commerciali esenti da Iva produrrà a carico delle associazioni alcuni obblighi: l'apertura della partita Iva per tutti gli enti che esercitano prestazioni di servizi a fronte di corrispettivi versati dai soci o da terzi, la fatturazione e la registrazione delle operazioni, predisposizione e invio delle dichiarazioni e delle liquidazioni periodiche.

Gli enti che effettuano le operazioni esenti elencate nell'[articolo 10](#) del Decreto Iva possono optare, ai sensi dell'[articolo 36-bis](#) del medesimo Decreto, per la dispensa dagli adempimenti connessi alla fatturazione e alla registrazione delle operazioni fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate e l'obbligo di registrazione degli acquisti, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente.

I soggetti Iva che durante l'anno hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti di cui all'articolo 10 del Decreto Iva, nonché coloro che essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione abbiano effettuato soltanto operazioni esenti sono esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione Iva annuale.

Restano ferme le agevolazioni previste dai regimi speciali di cui alla L. 398/1991 e dal regime forfettario di cui all'[articolo 86](#), D.Lgs. 117/2017.

È da segnalare che, a partire dall'entrata in vigore delle disposizioni fiscali previste dalla Riforma del Terzo settore, il regime previsto dalla L. 398/1991 resterà operativo solo per le organizzazioni sportive che non aderiranno al Terzo Settore.

2. Le prestazioni di servizi connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, sarebbero esenti da Iva solo se rese da Asd alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica.

Giova sottolineare che qui si realizza un ampliamento dei possibili beneficiari nei confronti di quali si applicherebbe la norma agevolativa. Nella precedente normativa l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva era infatti limitata alle prestazioni sportive rese nei confronti di associati o di tesserati delle

rispettive organizzazioni nazionali. L'esenzione invece scatterebbe anche nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica.

Questa disposizione è destinata a produrre un diverso trattamento dei proventi ai fini Iva e ai fini della tassazione diretta.

Ai fini Ires, infatti, continueranno a essere de-commercializzate le entrate derivanti da associati e tesserati mentre saranno imponibili le entrate derivanti da prestazioni effettuate nei confronti di soggetti privi del requisito associativo o di affiliazione a una organizzazione nazionale.

Sul piano soggettivo sarebbero invece escluse dall'agevolazione le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro (Ssd) costituite ai sensi della L. 289/2002. La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, infatti, ha ripetutamente affermato il principio di tassativa interpretazione delle esenzioni Iva. Questa scelta appare in netta contraddizione con la disposizione contenuta nell'[articolo 132](#), lettera m), Direttiva 2006/112/CE che in realtà reca l'esenzione Iva per l'attività sportiva resa da organismi senza fini di lucro e non solo per le associazioni.

Lo spettro che si aggira intorno alle Ssd da qualche anno è riconducibile a una posizione, in qualche caso avanzata dall'Amministrazione finanziaria, secondo la quale a norma dell'[articolo 4](#), comma 2, punto 1, Decreto Iva si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle Srl e dalle società cooperative. Sulla base di questo presupposto si riteneva non estendibile alle società sportive l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva, recata dall'articolo 4, comma 4, Decreto Iva, prevista per le associazioni.

Nella sostanza l'ipotesi avanzata, sebbene non condivisa in dottrina, era l'incompatibilità del regime di esclusione Iva per le società di capitali nonostante tale esclusione fosse resa possibile dalla previsione contenuta nel comma 1, [articolo 90](#), L. 289/2002 che estendeva l'applicazione delle disposizioni tributarie riguardanti le Asd anche alle Ssd costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Il riconoscimento della natura commerciale di queste operazioni, anche se condotte dalle Associazioni, e l'attrazione nel campo di esenzione dell'Iva, dovrebbe dirimere il problema e consentire, coerentemente con la normativa unionale, l'estensione dell'esenzione anche alle Ssd.

Non si comprende pertanto la scelta operata dal Legislatore di escludere le società sportive dall'agevolazione. Posizione questa che merita assolutamente di essere rivista.

3. Le prestazioni di somministrazione rese da associazioni di promozione sociale godrebbero dell'esenzione Iva solo se rese nei confronti di cittadini indigenti. Si tratta di una norma che opera un restringimento netto sulla capacità delle Aps di svolgere in regime agevolato una attività necessaria in molti casi per finanziare le attività istituzionali.

La normativa per gli ETS

L'aspetto sorprendente delle modifiche passate ora in rassegna è che nessuna di esse risulta armonizzata con la Riforma del Terzo settore e con le nuove tipologie di enti da essa prodotta.

Tra i soggetti destinatari dell'esenzione Iva non vengono citati infatti gli ETS costituiti ai sensi del D.Lgs. 117/2017.

Anche le disposizioni relative alle Aps si applicano a quelle ricomprese tra gli enti di cui alla L. 287/1991, e non al tipo codificato dall'[articolo 35](#), D.Lgs. 117/2017. La norma, esattamente come un anno fa, ripropone le tipologie associative presenti nel vecchio quadro normativo senza prevedere alcun aggiornamento con le nuove qualifiche previste dalla Riforma del Terzo settore. Le associazioni culturali ad esempio vengono citate, nonostante che nei fatti non trovano alcuna precisa corrispondenza nell'attuale normativa, e non vengono espressamente inclusi gli Enti del terzo settore.

La Riforma ha previsto diverse tipologie di enti associativi: Aps, ETS, Odv e imprese sociali.

Il CTS e il D.Lgs. 112/2017 hanno disciplinato l'imposizione diretta ma non il trattamento Iva delle operazioni poste in essere dagli ETS eccetto che per le Aps e le Odv di cui si parlerà successivamente. Pertanto, il rischio è che si configuri non solo un trattamento differenziato ai fini Iva e ai fini delle imposte dirette, già sperimentato con molte difficoltà applicative dalle Onlus, ma che allo stato attuale gli ETS non rientrino in nessuna delle agevolazioni Iva finora commentate.

La Riforma ha previsto solo alcuni limitati interventi ai fini Iva. La prima ha come destinatari solo gli ETS di natura non commerciale e riguarda l'esenzione Iva per le prestazioni didattiche, per le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare e per le prestazioni di trasporto di malati o feriti.

Non è stata estesa l'esenzione Iva relativa alle prestazioni rese dalle imprese sociali costituite ai sensi del D.Lgs. 112/2017 con la conseguenza che le Onlus che si apprestano a diventare imprese sociali e che operano nei settori sopra citati in cui la normativa a oggi attribuisce il beneficio dell'esenzione Iva si troverebbero a subire un aggravio notevole in termini fiscali.

La seconda ha come destinatari solo le Aps e le Odv che nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro le quali godrebbero di un regime forfettario per il quale è previsto la non applicazione dell'Iva sulle operazioni commerciali svolte.

Continuano a non essere ricompresi nel regime di esenzione le prestazioni previste dall'[articolo 132](#), lettera n) della Direttiva Europea relative ai *“servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse*

effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato”.

Conclusioni

Nei prossimi mesi il Governo dovrebbe procedere a richiedere l'autorizzazione all'Unione Europea per i benefici fiscali previsti nella Riforma del Terzo settore.

Tale autorizzazione riguarderà il profilo della tassazione diretta. L'auspicio è che entro quella data, approfittando anche dell'entrata in vigore delle nuove norme al gennaio 2024, si possa ridisegnare l'intero meccanismo di applicazione dell'Iva sia per gli enti esclusi dal Terzo settore sia per le nuove tipologie previste dalla Riforma.

Se questa armonizzazione non avverrà ci troveremo di fronte a un quadro indecifrabile che produrrà notevoli complicazioni operative alle organizzazioni non profit.

Prospetto delle modifiche al Decreto Iva rilevanti per gli enti associativi

Norme in vigore fino al 31 dicembre 2023	Norme in vigore dal 1° gennaio 2024
1. Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 , cod. civ., anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195, cod. civ.	<i>idem</i>
2. Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:	2. Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:
1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle Snc e Sas, dalle Spa e Sapa, dalle Srl, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all' articolo 2507 , cod. civ. e dalle società di fatto;	<i>idem</i>
2. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricole	<i>idem</i>

<p>4. Per gli enti indicati al n. 2) del comma 2, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, a esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per Legge, Regolamento o Statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali</p>	<p>4. Per gli enti indicati al n. 2) del comma 2, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto</p>
<p>5. Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati</p>	<p>5. Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita</p>
<p>6. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), L. 287/1991, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempre che tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei</p>	<p>Abrogato</p>

confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del comma 4

SCHEDA DI SINTESI

Il Decreto Fiscale ha apportato alcune modifiche alla disciplina Iva delle associazioni che hanno ricondotto tra le operazioni effettuate nell'esercizio di impresa, o da considerare in ogni caso avente natura commerciale, una serie di operazioni attualmente escluse. Tali operazioni sarebbero attratte nel campo delle operazioni esenti ai fini dell'imposizione Iva.



La Legge di Bilancio 2022 (articolo 1, comma 683, L. 234/2021) con decorrenza dal 1° gennaio 2022, ha previsto che le modifiche apportate si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024.



Le prestazioni che, a partire dal 1° gennaio 2024, sarebbero attratte nel campo della esenzione Iva (articolo 10, D.P.R. 633/1972) sono le seguenti:

1. le prestazioni di servizi e le cessioni di beni a esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici;
2. le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport;
3. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1);
4. la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese.



Si analizzano pertanto le principali criticità che risultano dall'applicazione del regime di esenzione Iva soprattutto in riferimento alle organizzazioni sportive e di Terzo settore.

Associazioni e sport n. 1/2022

Il bilancio delle Onlus come Ets “in senso esteso” e la continuità tra l’obbligo D.Lgs. 460/1997 e i modelli del D.M. 39/2020 – Acquisizioni e prime domande di un percorso da continuare

di Claudio Travaglini – Dipartimento Scienze Aziendali Università di Bologna

La nota del Ministero sui bilanci Onlus e l’interpretazione della continuità

Mentre le Regioni sono intente ad attivare il Registro unico del Terzo settore la convergenza tra regolamentazione delle Onlus e degli ETS continua con la [nota n. 19740/2021](#) della Direzione Terzo settore del Mlps che affronta l’applicazione del D.M. 39/2020 sul bilancio degli ETS alle Onlus. La nota offre interessanti spunti interpretativi sul “diritto transitorio” di Onlus ed ETS per le Onlus impegnate a preparare il consuntivo 2021 e adeguare il sistema informativo alla nuova regolamentazione.

Una prima scelta di metodo (che è auspicabile divenga una prassi delle Amministrazioni) è il fatto che la nota sia stata “*previamente condivisa con la competente struttura dell’Agenzia delle entrate*”. Le Onlus, gli ETS e i loro consulenti non saranno così costretti a interpretare la compatibilità tra norme civilistiche e tributarie ma potranno acquisire una interpretazione unitaria (forse non condivisibile ma unitaria).

Dopo aver richiamato oggetto, ambito di applicazione soggettivo ed efficacia temporale del D.M. 39/2020 di attuazione dell’[articolo 13](#), CTS sugli schemi di bilancio degli ETS la nota ricostruisce la collocazione sistematica e l’obbligo di bilancio redatto in forma tipica rispetto all’obbligo di trasparenza definito dalla regolamentazione e benefici riconosciuti alle Onlus “in continuità” nella fase transitoria della riforma. La nota ricorda come:

“la modellizzazione dei bilanci degli ETS prevista dal Codice e attuata con il D.M. 39/2020 risponde a molteplici finalità: in primo luogo essa attraverso l’utilizzo di uniformi canoni di classificazione e rappresentazione, intende contribuire alla conoscibilità delle caratteristiche dell’ente dando evidenza ad esempio al carattere esclusivo o principale assunto dalle attività di interesse generale e alla secondarietà delle eventuali attività diverse; consentendo di verificare l’avvenuto superamento delle

soglie dimensionali che fanno scattare obblighi quali l'adozione del bilancio sociale, la pubblicazione degli emolumenti, la nomina dell'organo di controllo interno e del revisore legale dei conti”.

La nota colloca la redazione di bilanci strutturati secondo modelli definiti nella prospettiva di trasparenza della legge delega per cui essa:

“... contribuisce all’attuazione di un principio fondamentale della riforma, la trasparenza, di cui all’articolo 4, comma 1, lettera g), L. 106/2016 nei confronti degli associati, dei destinatari delle attività di interesse generale, nonché della generalità dei cittadini – trasparenza della quale l’accountability costituisce una declinazione specifica – contribuendo a rafforzare in tal modo il legame fiduciario tra la società e gli ETS”.

Un primo effetto della modellizzazione dei bilanci e dell'introduzione di criteri di contabilizzazione delle operazioni espressa nel “glossario” è quello di fornire un criterio di classificazione delle operazioni. Viene posta la distinzione tra contributi da enti pubblici e corrispettivi da contratti sinallagmatici con gli stessi enti; i criteri appaiono carenti in diversi aspetti poiché non viene ad esempio esplicitata la classificazione differenziale tra proventi per donazioni e da raccolta per *fund raising*.

Il Decreto prevede 2 modelli alternativi definiti di bilancio e rendiconto per cassa e non permette di adottare modelli intermedi consentendo le modifiche solo nei limiti previsti dal Decreto stesso.

Un altro immediato effetto che la nota annette alla modellizzazione è la definizione e l'utilizzo di alcuni aggregati di bilancio correttamente costruiti quale elemento di verifica di vincoli gestionali (prevalenza delle attività di interesse generale su secondarie e strumentali) o quali elementi determinanti di specifiche facoltà e obblighi (la possibilità di redigere il rendiconto per cassa o l'obbligo di redazione del bilancio sociale).

Anche su questi temi alcune indicazioni sono parziali e incomplete: non sono tipizzate ad esempio le attività di supporto generale.

È auspicabile in tema che si attui la progressiva definizione di Principi contabili per gli ETS preliminarmente condivisi da Ministero, Agenzia delle entrate e Organismo italiano di contabilità che costituiscano un riferimento unitario e certo per enti e professionisti.

Gli “ETS per esteso” e la continuità applicativa

Abbiamo quindi per via interpretativa l'introduzione della categoria degli “ETS nella accezione più generale” in cui sono ricomprese le Onlus che mantengono le agevolazioni (ad esempio la possibilità di accedere al 5xmille) fino al recepimento della disciplina tributaria in sede UE.

La nota rivendica continuità l'estensione della normativa agli "ETS in senso esteso", a enti come le Onlus a cui nell'attuazione della riforma si concede di godere di agevolazioni analoghe agli ETS.

"gli ETS considerati nella loro accezione più generale, estesa quindi, in via transitoria, agli enti che, secondo quanto previsto dall'articolo 101, comma 3 del Codice, soddisfano il requisito della qualificazione quali enti del Terzo settore attraverso l'iscrizione a uno dei registri preesistenti ... dato che "il requisito dell'iscrizione al Runts previsto dal presente Decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli Enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione a uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore ... si tratta dei "registri Onlus, Odv e Aps". Ne consegue, in coerenza con il criterio interpretativo già esposto nella nota n. 11029/2021, in tema di bilancio sociale, che la precettività delle disposizioni di cui all'articolo 13 del Codice si impone anche nei riguardi delle Onlus ... difatti, la previsione di cui all'articolo 101, commi 2 e 3 consente agli enti iscritti nell'anagrafe delle Onlus di beneficiare delle agevolazioni previste non solo dalla normativa specifica di cui al D.Lgs. 460/1997, ma anche dalle ulteriori previsioni, già vigenti, contenute nel Codice".

Viene richiamata la nota ministeriale del 29 dicembre 2017 sul "diritto transitorio" che prevedeva l'inapplicabilità delle sole disposizioni che:

"presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione e all'operatività del Registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi".

In questo senso si affermava come immediatamente operante l'obbligo di redazione del bilancio di esercizio in forma libera in assenza di schemi obbligatori pur in assenza del Runts e l'obbligo di redazione e pubblicazione sul sito *internet* dell'ente del bilancio sociale al superamento dei limiti previsti dall'[articolo 14](#), CTS.

L'assenza nell'[articolo 13](#), CTS dell'obbligo esplicito per tutti gli enti di pubblicazione sul sito dell'ente del bilancio previsto invece per bilancio sociale e compensi dall'articolo 14, CTS lascia un vuoto di trasparenza obbligatoria che ci auguriamo venga colmato dalla pubblicazione volontaria del bilancio d'esercizio in forma tipica sul sito dall'ente.

L'interpretazione della nota riconosce un rapporto di continuità intercorrente tra il CTS e il D.Lgs. 460/1997 per cui il D.M. 39/2020 è inteso quasi 25 anni dopo, quale completamento logico per le Onlus dell'"obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale" del punto g), comma 1, [articolo 10](#), D.Lgs. 460/1997.

La regolamentazione:

“integra la previsione dell’articolo 10, comma 1, lettera g), D.Lgs. 460/1997, richiedendo anche agli enti iscritti all’anagrafe delle Onlus – in ragione della loro qualificazione giuridica di ETS in via transitoria – l’adozione di format, principi di formazione e di valutazione omogenei, funzionali all’adempimento di uno degli obblighi previsti dalla legge per il mantenimento della qualifica fiscale di Onlus e consequenzialmente di quella sostanziale di ETS nel periodo transitorio. Tale lettura soddisfa pienamente il richiamato principio di trasparenza, che per le Onlus che conservano la loro iscrizione alla relativa anagrafe sarà attuato, in mancanza dell’iscrizione al Runts e al conseguente regime di pubblicità derivante dalla stessa, principalmente nei confronti degli associati; al contempo incontra l’esigenza di attenuazione degli oneri amministrativi, attraverso la messa a disposizione dei format da utilizzare ai fini della redazione del bilancio, consentendo agli enti di minori dimensioni modalità di assolvimento semplificate, attraverso la redazione del rendiconto per cassa.”

L’obbligo è attuato dall’[articolo 13](#), CTS e dal D.M. 39/2020 con il bilancio articolato in Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione con la facoltà per gli enti minori di presentare il rendiconto per cassa.

L’applicazione dei criteri del D.M. 39/2020 richiede alle Onlus di redigere il bilancio composto da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione con un ampio insieme di informazioni ben definite.

Anche se esse optano per il rendiconto per cassa sono soggette a una precisa regolamentazione: non possono contabilizzare oneri non finanziari quali ammortamenti e accantonamenti (compreso il Tfr).

Ciò può comportare in sede di esposizione dei risultati di bilancio la necessità di spiegare le differenti risultanze del bilancio 2021 redatto secondo le regole del D.M. dalle risultanze del bilancio 2020 redatto in assenza di definite regole (ad esempio l’assenza di accantonamento per ammortamenti e per Tfr che aumenta il risultato gestionale).

La continuità applicativa si amplia alla (ri)qualificazione delle “attività istituzionali” delle Onlus quali “attività di interesse generale” e alla (ri)qualificazione delle attività connesse come attività strumentali nel bilancio redatto secondo il modello previsto dal D.M. per gli ETS.

Adempimenti di fine 2021, altre questioni e sanzioni mancanti

Come sempre, all’inizio di un percorso, a ogni interpretazione corrispondono domande: cercheremo di evidenziarne alcune che riguardano le organizzazioni alle prese con il bilancio di esercizio 2021.

Un primo problema è determinare l’estensione della categoria degli “ETS in senso esteso” soggetti alla “continuità normativa” dato che non le sole Onlus ma anche le Aps e le Odv sono destinatarie delle

agevolazioni del Codice nella fase transitoria, e quindi sembra ovvio che debbano redigere già per l'esercizio 2021 il bilancio secondo gli schemi del D.M..

In questo modo all'attivazione del Runts per gli enti iscritti saranno già soddisfatte le 2 condizioni di trasparenza rappresentate dalla redazione del bilancio in forma tipica e dalla sua pubblicazione sul Runts; non essendo invece espressamente prevista la pubblicazione per il bilancio delle Onlus per queste dovremo attendere la loro iscrizione nel Runts.

La nota non può giungere a questa interpretazione, ma chi scrive deve notare come il regime di pubblicità dei bilanci e l'obbligo di adozione di modelli tipici alla base della "*trasparenza verso terzi*" e non solo verso i soci non si ampli ad altri soggetti agevolati dalla normativa quali le associazioni sportive o gli enti privati con personalità giuridica non iscritti al Runts.

La determinazione nel Decreto di 2 modelli di sintesi contabile ben definiti, sia pure da adattare con raggruppamento, dettaglio o eliminazione di voci, favorisce chiarezza espositiva e comprensione. Non esistono però soluzioni intermedie: una Onlus che voglia redigere un bilancio diverso dal rendiconto per cassa (anche per evidenziare debiti e crediti) dovrà redigere il bilancio con Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione inserendo un complesso di informazioni maggiori delle precedenti e riclassificare il Conto economico secondo il nuovo schema.

Un altro problema per le Onlus sarà la ricognizione della situazione patrimoniale e la determinazione del patrimonio netto applicando i criteri per la quantificazione delle poste attive e passive negli schemi di bilancio.

Innanzitutto, non è detto che tutte le Onlus abbiano uno Stato patrimoniale approvato: la richiesta del "*bilancio o rendiconto*" si riteneva soddisfatta con la redazione del solo documento di rappresentazione dei flussi economici o finanziari dell'ente nell'esercizio considerato.

Alla redazione del bilancio dell'esercizio 2021 la Onlus con proventi globali superiori a 220.000 dovrà invece redigere uno Stato patrimoniale secondo lo schema del D.M. e determinare il patrimonio netto per differenza tra attività e passività, suddividendolo tra patrimonio libero e patrimonio vincolato, e relazionarlo al fondo di dotazione, se determinato.

Quanto alle questioni diverse dagli schemi di bilancio l'interpretazione della continuità applicativa si deve intendere anche relativa ad altri adempimenti a cui le Onlus quali "*ETS in senso esteso*" sono tenute quali quelli sulla tenuta dei libri sociali, sull'organo di controllo, che richiedono una analisi complessiva di organizzazione e sistema informativo dell'ente.

Non saranno poche le Onlus che a fine 2021 non avranno rispettato durante l'esercizio tali adempimenti in attesa della piena vigenza della riforma e dovranno rendicontare una incompleta attuazione delle norme.

Un'ultima questione che rischia di delegittimare tutto il processo è la totale assenza della previsione di sanzioni all'inosservanza degli obblighi di redazione e approvazione del bilancio secondo i nuovi schemi oppure per la non veridicità delle informazioni inserire nel bilancio.

Anche se non richiamata appare applicabile agli ETS l'[articolo 2621](#), cod. civ. sulle false comunicazioni sociali che recita:

“... gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo a indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da 1 a 5 anni”

dato che l'[articolo 3](#), CTS richiama le norme del codice civile “*in quanto compatibili*” e non appare esservi incompatibilità tra le 2 normative.

Non è prevista nella legge né altrove esplicitata la sanzione per chi non redige i bilanci secondo i nuovi modelli e quindi non si capisce quale provvedimento possa emanare l'ufficio del Runtis o l'Agenzia delle entrate che riceva un bilancio non correttamente redatto (non si può immaginare che gli uffici provvedano a riclassificare il bilancio né che il bilancio non corretto determini la cancellazione dal registro o la perdita dei benefici).

Come concludere questa riflessione? La “*continuità interpretativa*” che collega i bilanci delle Onlus agli ETS continua a costruire un *corpus* di normativa di attuazione del CTS che obbliga gli enti ad adeguare i propri strumenti e agli operatori i propri comportamenti: la redazione e pubblicazione (per alcuni) del bilancio di esercizio del 2021 rappresenta un ulteriore passo ma non conclude il processo di attuazione della riforma.

SCHEDA DI SINTESI

La nota del 29 dicembre 2021 della Direzione Terzo settore (condivisa con l'Agenzia delle entrate) chiarisce come regole e modelli del D.M. 39/2020 sui bilanci degli ETS siano applicabili

alle Onlus (oltre che alle Odv e Aps) in base alla “*continuità normativa*” rivolta agli “*ETS in senso esteso*” ossia agli enti che godono dei benefici nella fase attuativa del Runts.



L'interpretazione obbliga le Onlus a predisporre i bilanci per il 2021 secondo i modelli definiti dal D.M. scegliendo tra bilancio “*ordinario*” per competenza costituito da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e relazione di missione oppure optando per il modello semplificato del rendiconto per cassa se con proventi globali inferiori a 220.000 euro e rappresenta un passo verso la codificazione unitaria dei bilanci degli ETS, a cui manca regolamentazione per le Associazioni sportive e una disciplina unitaria della pubblicità degli stessi bilanci.



Le Onlus devono alla redazione del bilancio consuntivo 2021 adeguare la propria informazione di bilancio e i propri sistemi informativi alle regole degli ETS pur non dovendo pubblicare gli stessi sul Runts ma dovendo solo comunicarlo all'Agenzia delle entrate e questo può comportare differenze straordinarie di adeguamento di capitale netto o altri aggregati. La normativa non prevede però sanzioni specifiche per la presentazione di bilanci in forma non corretta anche se risulta applicabile la norma dell'articolo 2621, cod. civ. sulle false comunicazioni sociali in forza dell'applicazione delle norme codicistiche generali agli ETS.



La nota rappresenta un ulteriore passo verso la piena trasparenza dei bilanci e l'*accountability* degli enti non profit (a partire dagli ETS) che deve evolvere con un quadro unitario di trasparenza e pubblicità anche se differenziato per le diverse categorie di enti, assieme alla definizione di principi di bilancio previamente condivisi dal Ministero, dall'Amministrazione tributaria e dall'Organismo italiano di contabilità dando così un riferimento certo agli enti.

Associazioni e sport n. 1/2022

a) Una Onlus ha deciso di trasformarsi in Aps per iscriversi poi nel Runts. Come ci si regola per poter fare il nuovo statuto? esistono già delle linee guida? È possibile conferire con il Runts per avere indicazioni?

In via preliminare occorre ricordare che le Onlus, come tali, non possono iscriversi al Runts ma dovranno, entro il terzo mese successivo all'entrata in vigore del Titolo X del CTS (termine quindi che come prima ipotesi dovrebbe scadere al 31 marzo 2023), "trasformarsi" in un soggetto che rientri nella tipologia di una delle 7 sezioni in cui è suddiviso il Runts. Pertanto, mentre per le Aps e le Odv la trasmigrazione sarà automatica, le Onlus dovranno, entro il termine indicato, necessariamente presentare nuova domanda di iscrizione. Se ciò non accadesse l'ente sarà costretto a devolvere tutto l'incremento patrimoniale conseguito per il periodo in cui ha goduto della qualifica di Onlus. Ove, come indicato nel quesito abbia deciso di trasformarsi in Aps potrà, entro il 31 maggio fare una assemblea con i *quorum* costitutivi e deliberativi delle assemblee ordinarie al fine di inserire nello statuto i requisiti richiesti dal CTS per tali enti. Va detto che dal momento in cui decidesse di fare l'assemblea e iscriversi al Runts non potrà più utilizzare le agevolazioni fiscali previste per le Onlus ma dovrà adottare il regime fiscale delle Aps previsto per questo periodo transitorio.

Come criterio guida per la redazione delle modifiche allo statuto si potrà fare riferimento alla [circolare del Ministero del lavoro n. 20/2018](#) recante: "Codice del Terzo settore. Adegamenti statutarî" del tutto esaustiva nei suoi contenuti. Il Runts sarà attivato solo in forma telematica. Le procedure di iscrizione degli enti, le modalità per il deposito degli atti, le regole per la tenuta la conservazione e la gestione del Runts sono definite dal D.M. 106/2020 e dai relativi allegati.

b) Le cooperative sociali che sono ETS di diritto quale disciplina fiscale adotteranno? Quella delle cooperative o degli ETS?

Le cooperative sociali adotteranno la disciplina del D.Lgs. 112/2017 "nel rispetto della normativa specifica delle cooperative e in quanto compatibili" ([articolo 1](#), comma 4, D.Lgs. 112/2017).

c) Un cliente mi ha chiesto di poter svolgere, sotto forma di associazione, un'attività di supporto pomeridiano a un Istituto scolastico pubblico (superiori di primo grado), che ne ha fatto specifica richiesta. In questo caso l'attività potrebbe essere comunque considerata tra quelle previste dall'articolo 5, CTS.

Attenzione perché le associazioni debbono avere come scopo una funzione rientrante tra quelle indicate dall'articolo 5 (potrebbe essere, nel caso di specie, ad esempio, la formazione *extra* scolastica prevista alla lettera l) che si raggiunge "anche" attraverso l'attività di supporto pomeridiano indicato nel quesito. Supporto, quindi, che deve essere un mezzo per un obiettivo più ampio e non il fine. Inoltre, una associazione ha come presupposto l'esistenza di una collettività di persone accomunate dalla medesima finalità. A tal fine il CTS prevede che per costituire una Aps o una Odv siano necessari almeno 7 associati. Nessun numero minimo, invece, è richiesto se la costituita associazione intenda richiedere l'iscrizione nella settima sezione del Runts denominata "altri enti".

d) Anche le Ssd dovranno in futuro devolvere il loro patrimonio sociale in caso di scioglimento? In favore di chi?

Sia il vigente comma 18, [articolo 90](#), L. 289/2002, sia l'[articolo 7](#), comma 1, lettera h), D.Lgs. 36/2021 prescrive l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

Piccola complicazione formale potrebbe nascere nel caso in cui la Ssd avesse acquisito anche lo *status* di impresa sociale. In questo caso il comma 5, [articolo 12](#), D.Lgs. 112/2017 prevede che il patrimonio sia devoluto ad altri ETS costituiti e operanti da almeno 3 anni. Si ritiene che debba prevalere, in questo, caso, la disciplina specifica della impresa sociale, prevedendosi comunque la possibilità che lo statuto vincoli la destinazione ad altro ETS che svolga, come attività di interesse generale, quella sportiva dilettantistica.

e

Odv ha come oggetto la seguente attività: l'associazione, intende contribuire alla tutela della natura e dell'ambiente marino, con particolare riferimento alla fauna selvatica, mediante attività volte alla conoscenza, valorizzazione e protezione del patrimonio naturale e della biodiversità. Allo scopo di realizzare le finalità sociali, l'associazione si propone di ottenere, elaborare e divulgare informazioni coerenti con l'obiettivo di cui sopra, coinvolgendo la collettività con i mezzi più appropriati e contribuendo a soluzioni per un'armoniosa coesistenza tra uomo e natura, anche mediante la promozione di iniziative di sensibilizzazione, divulgazione, educazione e formazione, e tramite progetti nazionali e internazionali legati alla valorizzazione delle risorse naturali e al rispetto dell'ambiente. Per svolgere l'attività di cui sopra è necessario avvalersi di professionalità molto qualificate che devono essere retribuite, quale soluzione ritiene praticabile? Compenso amministratore; assunzione come lavoratore dipendente o come collaboratore coordinata ovvero prestazione a partita Iva?

Le Odv sono caratterizzate *“in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati”*. Volontariato, nel significato portato dall'[articolo 17](#), CTS è attività svolta *“in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti”*.

L'[articolo 34](#), comma 2, CTS prevede che ai componenti degli organi sociali delle Odv *“non può essere attribuito alcun compenso”* (prevedendolo solo per le Odv sembra si possa intendere che, invece, per gli altri ETS sia comunque compatibile una retribuzione per gli amministratori).

Esclusa, quindi, la figura dell'amministratore, resta possibile per una Odv *“assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo ... esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta”*.

Da ciò si ricava che esclusa la possibilità di retribuirlo come amministratore, nulla vieterebbe l'assunzione come dipendente o come lavoratore autonomo della professionalità indicata nel quesito.

Va inteso, comunque, che il numero dei lavoratori impiegati (e qui il riferimento è solo a dipendenti e a collaboratori coordinati e continuativi) non potrà essere superiore *“al 50% del numero dei volontari”* e che la retribuzione non potrà, ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 8](#), comma 3, lettera b), CTS, essere superiore *“del 40% rispetto a quelli previsti per le medesime qualifiche”*. In tale ultimo caso, infatti, si violerebbe il principio del divieto di distribuzione indiretta di utili.

Associazioni e sport n. 1/2022

L'Osservatorio giurisprudenziale di gennaio 2022

di Marilisa Rogolino – avvocato

La condotta di chi, nei luoghi in cui si svolgono manifestazioni sportive, lancia o utilizza, razzi, bengala, fuochi artificiali, petardi, strumenti per l'emissione di fumo o di gas visibile integra il reato di cui all'[articolo 6-bis](#), comma 1, L. 401/1989?

[Corte di Cassazione, sentenza n. 37934/2021](#)

La soluzione

Per la configurabilità del reato all'articolo 6-bis, comma 1, L. 401/1989 non rileva il contesto nel quale si svolge la manifestazione sportiva ma il fatto che si tratti di manifestazione effettivamente e concretamente tenuta in quanto prevista fra le attività di un ente iscritto al Coni e specificamente calendarizzata, anche se materialmente organizzata da altri.

“L. 401/1989 Interventi nel settore del giuoco e delle scommesse clandestini e tutela della correttezza nello svolgimento di manifestazioni sportive.

Articolo 6-bis Lancio di materiale pericoloso, scavalcamiento ed invasione di campo in occasione di manifestazioni sportive

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque, nei luoghi in cui si svolgono manifestazioni sportive ovvero in quelli interessati alla sosta, al transito, o al trasporto di coloro che partecipano o assistono alle manifestazioni medesime o, comunque, nelle immediate adiacenze di essi, nelle 24 ore precedenti o successive allo svolgimento della manifestazione sportiva, e a condizione che i fatti avvengano in relazione alla manifestazione sportiva stessa, lancia o utilizza, in modo da creare un concreto pericolo per le persone, razzi, bengala, fuochi artificiali, petardi, strumenti per l'emissione di fumo o di gas visibile, ovvero bastoni, mazze, materiale imbrattante o inquinante, oggetti contundenti, o, comunque, atti a offendere, è punito con la reclusione da 1 a 4 anni. La pena è aumentata se dal fatto deriva un ritardo rilevante dell'inizio, la sospensione, l'interruzione o la cancellazione della manifestazione sportiva. La pena è aumentata fino alla metà se dal fatto deriva un danno alle persone.

...”

Il caso

Nel corso di un torneo di calcetto organizzato da pubblici esercenti, una persona era colpita da un fumogeno lanciato in direzione del palco dove si svolgeva l'evento cagionando lesioni non gravi.

Instaurato il giudizio penale, il Tribunale a seguito di giudizio abbreviato condannava l'agente – imputato per il reato di cui all'[articolo 6](#), L. 401/1989. L'imputato impugnava la sentenza e la Corte d'Appello, per quanto di interesse lo assolveva dal reato di divieto di accesso ai luoghi di svolgimento di manifestazioni sportive per la non sussistenza del fatto, dichiarava assorbito il reato di artifici pirotecnici in occasione di manifestazioni sportive in quello di lancio di materiale pericoloso in occasione di manifestazioni sportive previsto dall'[articolo 6-bis](#), comma 1, L. 401/1989, rideterminava la pena in 1 anno di reclusione e confermava per il resto. L'imputato ricorreva in Cassazione deducendo l'erronea applicazione della L. 401/1989 in quanto l'evento era stato organizzato da pubblici esercenti non da Federazione sportiva nazionale o dal Coni, che le squadre che vi partecipavano e i giocatori non erano iscritti a Federazioni o al Coni, che ai fini della configurabilità del reato non rileva che la competizione rientri nel registro del Coni se l'evento non è organizzato dal Coni e/o dalla Federazione sportiva nazionale.

Il ricorso era ritenuto fondato.

In fatto osservava la Corte che l'imputato aveva lanciato un fumogeno nel corso della premiazione del torneo di calcetto al quale avevano partecipato squadre abbinata a pubblici esercizi del territorio. In considerazione del contesto nel quale si svolgeva l'evento la Corte d'Appello aveva ritenuto operante la previsione delittuosa di cui all'articolo 6-bis, L. 401/1989 contestata, in essa dovendosi ritenere assorbita quella meno grave di "*possesso di artifici pirotecnici in occasione di manifestazioni sportive*" e quella "*di lesioni personali*" aggravate dall'uso di strumenti atti a offendere. In ordine alla applicabilità della fattispecie incriminatrice alle sole manifestazioni sportive calendarizzate e/o organizzate da un ente iscritto al Coni precisava che integra il reato previsto dall'articolo 6-bis, comma 1, L. 401/1989, la condotta di chi lancia fumogeni, razzi o corpi contundenti atti a offendere, nei luoghi di svolgimento di manifestazioni sportive o nei luoghi adiacenti "*a condizione che i fatti avvengano in relazione alla manifestazione sportiva stessa*" per tale da intendersi quella che si svolge nell'ambito dell'attività prevista da Federazioni sportiva nazionale o da enti iscritti al Coni. Quindi non rileva il luogo o il contesto in cui avviene il lancio di oggetti pericolosi ma il "*profilo e la legittimazione sportiva*" dell'evento oltre al mero dato di consistere nello svolgimento di attività sportiva astrattamente prevista come disciplina sportiva da Associazioni/Federazioni/enti riconosciuti dal Coni.

La Corte d'Appello aveva affermato che oggetto di tutela “è la pratica sportiva astrattamente prevista” come scopo sociale da Federazione, ente, organismo riconosciuti dal Coni anche se materialmente organizzata e/o gestita da altri.

“Ciò non significa tuttavia, come ritiene la Corte d'Appello, che sia sufficiente che l'attività sportiva oggetto della manifestazione sia astrattamente prevista da una qualsiasi Federazione/ente/Associazione; è necessario che la manifestazione si svolga nell'ambito delle attività previste dall'ente, che sia cioè specificamente calendarizzata, che rientri concretamente nel programma delle attività da svolgere, promuovere, eventualmente organizzare, in un ben preciso contesto spaziale e temporale”.

Pertanto, deve trattarsi di evento concretamente prestabilito dagli enti indicati ovvero manifestazione “istituzionalizzata” da Federazione, enti riconosciuti, Coni. Le partite e le manifestazioni svolte nell'ambito di feste e sagre di paese possono rientrare tra le manifestazioni sportive preordinate dagli enti;

“non è il contesto nel quale si svolge la manifestazione che rileva ai sensi dell'articolo 6-bis, L. 401/1989, bensì il fatto che essa sia concretamente prevista o calendarizzata da un ente iscritto al Coni, anche se materialmente organizzata da altri. Altrimenti ragionando, la tutela penale delle manifestazioni sportive si estenderebbe a tutte le attività (anche dilettantistiche, amatoriali e amicali) svolte quotidianamente sul territorio nazionale, per il solo fatto di essere astrattamente previste come discipline sportive da Associazioni/Federazioni/enti riconosciuti dal Coni”.

Nel caso in esame non era chiaro, proseguiva la Corte, se la manifestazione oltre a essere organizzata dai pubblici esercenti era propriamente prevista dagli enti sportivi. La relativa verifica non era necessaria stante l'operatività della prescrizione quale causa estintiva del reato.

La sentenza era annullata senza rinvio limitatamente al reato di cui all'[articolo 6-bis](#), L.401/1989.

In pratica, per andare assolto dal reato previsto e punito dalla norma citata occorre dare prova che la manifestazione, teatro della condotta “incriminata”, non rientra tra quelle programmate da Federazione, enti e organismi riconosciuti dal Coni e dal Coni stesso, quindi, che non si tratta di un evento tipico dell'ente sportivo regolatore svolto in esecuzione del programma dallo stesso stabilito.

La disposizione dettata dall'[articolo 67](#), comma 1, lettera m), Tuir quale eccezione all'obbligo contributivo previsto per gli addetti agli impianti e circoli sportivi è applicabile alla posizione previdenziale dei soggetti che svolgono attività di istruttori

sportivi presso le Ssd?

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 177/2022](#)

La soluzione

La disposizione dettata dall'[articolo 67](#), comma 1, lettera m), Tuir è applicabile alla materia previdenziale a condizione che ne ricorrano i presupposti concreti

“Articolo 67, Tuir Redditi diversi

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da Snc e in Sas, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

...

*m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici e ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filo-drammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal Coni, **(dalla società Sport e salute Spa)** dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione nazionale per l'incremento delle razze equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di Società e Associazioni sportive dilettantistiche;*

....”.

Il caso

Una Asd svolgeva opposizione a una cartella esattoriale relativa a contribuzione pretesa dall'Inps, quale successore Enpals, in ordine alla posizione di 2 collaboratori sportivi. Il giudice di primo grado accoglieva il ricorso e la Corte d'Appello, adita dall'Inps, confermava la sentenza. Il giudice del gravame escludeva la necessità del carattere non professionale della prestazione resa nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica ai fini dell'applicabilità del regime fiscale esentativo ritenendo decisiva la riconducibilità delle prestazioni rese alla finalità istituzionale della associazione riconosciuta dal Coni per cui i compensi erano da collocare nella nozione di “redditi diversi” ex articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir.

L'Inps quale successore Enpals, proponeva ricorso in Cassazione affidato a un unico motivo.

Deduceva la violazione ed erronea applicazione di norme di diritto per avere escluso l'obbligo assicurativo, scaturente dalla legge e dai successivi decreti di adeguamento, per tutti gli addetti agli impianti e ai circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale *fitness*, stadi, sferisteri, campi sportivi, autodromi, indipendentemente dalla previsione di cui all'[articolo 67](#), comma 1, lettera m), Tuir che colloca nell'area dei redditi diversi e fiscalmente neutri i compensi percepiti a fronte di prestazioni rese nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica. In specie, l'Inps sottolinea come la tutela assicurativa dello sport, in origine attribuita all'Enpals non soffre eccezioni, intese quale esenzione parziale o integrale, in adeguamento al sistema contributivo in ordine ai "redditi diversi" ex articolo 67, Tuir. Manca nel disposto qualsiasi riferimento al regime previdenziale e alla corrispondente obbligazione contributiva trattandosi di disposizione che si limita a disciplinare l'individuazione dei redditi sui quali va pagata l'imposta sul reddito delle persone fisiche. Se il Legislatore avesse inteso stabilire parallelismi o equivalenze tra la materia fiscale e quella previdenziale lo avrebbe fatto esplicitamente; il silenzio della legge significa assenza di disposizione e, quindi, di previsione simmetrica.

Il motivo era accolto anche se sulla base di diverse e più complesse considerazioni.

Osservava la Corte che la questione posta conteneva la preliminare precisazione dei presupposti dell'obbligo di iscrizione al Fondo per i lavoratori dello spettacolo ex Enpals per gli impiegati, operai, istruttori e addetti agli impianti e ai circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale *fitness*, stadi, sferisteri, campi sportivi, autodromi che svolgono attività presso soggetti riconosciuti come esercenti attività dilettantistica.

Il Collegio ripercorreva la storia legislativa in ordine alla tutela assicurativa dello sport fino al quadro normativo attuale. Dalla istituzione dell'Enpals cui venne attribuita la tutela assicurativa dello sport per i soli calciatori e allenatori di calcio per evoluzione della assicurazione privatistica Sportass in ragione della assimilazione dell'attività sportiva a quella degli spettacoli artistici; alla estensione della tutela a tutti gli sportivi professionisti intesi, secondo la legge sul professionismo sportivo, quali coloro che esercitano "l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal Coni e che conseguono la qualificazione delle Federazioni sportive nazionali per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica". La legge sul professionismo sportivo con la operata distinzione fra professionisti sportivi e dilettanti, disciplinò in concreto l'imposizione dell'obbligo di copertura assicurativa; l'inquadramento dell'attività sportiva professionistica nell'area preferenziale del lavoro subordinato importò l'attrazione del professionismo sportivo all'interno dello statuto previdenziale del lavoro subordinato.

Il settore dilettantistico rimase fuori dal perimetro di disciplina non soccorrendo una definizione di dilettanti o dilettantismo convincente per l'inclusione o la sicura esclusione nell'area del lavoro subordinato ai fini della applicazione, almeno *quoad effectum*, della disciplina previdenziale. L'estensione legislativa dell'obbligatoria iscrizione per gli addetti agli impianti sportivi operata con le disposizioni relative alla categoria dei lavoratori dello spettacolo soggetti all'obbligo assicurativo presso Enpals, ha consentito di superare le incertezze; indicazioni giurisprudenziali muovevano in tal senso confortate dagli spunti legislativi susseguiti nel segno di un allargamento dell'assicurazione Enpals a categorie di lavoratori dello spettacolo, non originariamente contemplate, e alla distinzione in gruppi di lavoratori ai fini della individuazione dei requisiti contributivi e delle modalità di calcolo delle contribuzioni e prestazioni. Era osservato che l'obbligo contributivo presso Enpals dei lavoratori dello spettacolo prescindeva dalla natura autonoma o subordinata del rapporto di lavoro, cosicché non si poneva alcun problema qualificatorio preliminare ai fini dell'applicabilità della tutela; nel raggruppamento dei lavoratori "tutelati" erano ricompresi gli addetti agli impianti sportivi la cui condizione era equiparabile di talché alcun senso avrebbe interrogarsi se la relativa loro forma di collaborazione sia collocabile nel campo della subordinazione o dell'autonomia ai fini previdenziali e assicurativi. La successiva decretazione che ha ampliato la categoria dei lavoratori dello spettacolo e dettagliato la previsione preesistente con l'inclusione di *"impiegati, operai istruttori e addetti agli impianti e circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale fitness, stadi, sferisteri, campi sportivi, autodromi"* ha confermato la ricomprensione di tali figure *"nell'ambito della nuova categoria di lavoratori assoggettati alla tutela dell'Enpals di figure emergenti nella pratica che già in precedenza potevano esservi fatti rientrare. In tal senso, gli istruttori di nuoto che svolgono la propria attività in corsi di nuoto svolgentesi in piscine sono stati ritenuti rientrare tra gli addetti agli impianti sportivi"*.

Questo il contesto di valutazione dell'applicabilità al sistema previdenziale dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera m), Tuir. La preliminare osservazione è nel senso dell'esclusione dall'area dei redditi diversi *"delle somme percepite da coloro i quali svolgono professionalmente le attività cui le somme si riferiscono"*. In tal senso denota *"l'incipit"* dell'articolo 67, Tuir che esclude i *"redditi di capitale, quelli conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da Snc e Sas, in relazione alla qualità di lavoratore dipendente"*. Si tratta di presupposti fondanti ai fini dell'esclusione/inclusione tra i redditi diversi e ciò anche nel caso in cui il percettore collabora nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica.

La disposizione porrebbe un discrimine che non è costituito dalla caratterizzazione della attività in sé e dal profilo ricavabile dal riconoscimento dell'ente sportivo preposto, ma dalla modalità della sua

esplicazione cosicché si può operare in campo dilettantistico professionalmente. I succeduti interventi giurisprudenziali hanno argomentato sulla rilevanza e sulla astratta applicabilità in materia previdenziale della disposizione di cui all'[articolo 67](#), Tuir citato *“fermo restando che ne ricorrano i presupposti concreti”*. In sostanza occorre attingere ai criteri di selezione “dei redditi” individuati e comprovare la *“effettiva e concreta la presenza dei requisiti specifici richiesti dalla citata disposizione”*; *“dall'affermazione della riferibilità dell'articolo 67, Tuir ai fini previdenziali, non discende certamente l'individuazione di una area di automatica esenzione dall'obbligo contributivo invocabile dalle associazioni o società formalmente riconosciute quali dilettantistiche”*.

Si tratta quindi di verificare la sostanziale natura dilettantistica dell'ente erogatore di compensi, verifica non soddisfatta dal *“dato del tutto neutrale dell'affiliazione ad una Federazione sportiva o al Coni”*.

Il contribuente è onerato a dare prova dei presupposti e dei requisiti per godere del regime di vantaggio. *“Il reddito diverso non può essere quello che deriva dall'esercizio abituale di una attività autonoma nel senso specificato, né il reddito tratto dall'esercizio professionale di attività coordinate e continuative, e per questo assimilate al lavoro dipendente”*. In tal senso la sezione penale della Cassazione sull'obbligo di denuncia ai fini previdenziali, la cui omissione è sanzionata, anche per i responsabili delle Ssd e indipendentemente dal contesto di competizione ufficiale in cui l'attività dei collaboratori è prestata.

Era formulato il principio di diritto secondo cui rientrano nell'ambito del raggruppamento dei lavoratori dello spettacolo soggetti alla tutela Enpals *“gli impiegati, operai, istruttori e addetti agli impianti e ai circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale fitness, stadi, sferisteri, campi sportivi, autodromi che dunque sono soggetti in via generale all'obbligo assicurativo presso la gestione Enpals, ora confluita presso Inps”*.

In virtù dell'ipotesi eccezionale di cui all'articolo 67, Tuir citato, anche riferita all'obbligo contributivo previdenziale, non sono soggette agli obblighi predetti le prestazioni contenute nei limiti monetari prefissati e relative alle dettagliate attività a condizione che chi invoca l'esenzione dimostri la fonte del reddito, la natura sostanziale dilettantistica dell'ente erogatore, lo svolgimento della prestazione *“in ragione del vincolo associativo esistente tra prestatore e Associazione o a Società dilettantistica, restando esclusa la possibilità che si tratti di prestazioni collegate all'assunzione di un distinto obbligo personale”*, che il soggetto percettore non svolga tale attività con carattere professionale e cioè *“in corrispondenza all'arte o professione abitualmente esercitata anche se non in modo esclusivo”*.

La Corte accoglieva il ricorso; la sentenza impugnata era cassata con rinvio alla Corte d'Appello in diversa composizione.

La sentenza in commento nel formulare la regola di giudizio condivide l'opzione ermeneutica, in essa sintetizzata, con plurime decisioni sincroniche (dicembre 2021) che nella fattispecie concreta adottano medesimo criterio di decisione.

Se è pur vero che l'enunciato di diritto non costituisce fonte del diritto, non ha carattere vincolante, non rappresenta una *lex specialis* essendo nell'esercizio della funzione giurisdizionale, è in relazione a un modello normativo, è altrettanto vero che costituisce la generalizzazione del principio che regola, "regge" il caso, principio con funzione uniformante l'interpretazione e la portata applicativa della norma. Nel caso concreto, analogo quanto ai presupposti teorici a quelli esaminati nelle altre conformi decisioni, pare che la scelta interpretativa riposi sul precetto fondamentale dell'[articolo 38](#), Costituzione; "*I lavoratori hanno diritto che siano preveduti e assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria...*", indipendentemente dalla qualificazione giuridico formale del rapporto di lavoro.

Le figure nuove e le aree di attività considerate dal Legislatore fiscale nella disposizione di cui all'[articolo 67](#), Tuir se ed in quanto presentano caratteristiche esterne al lavoro, come declinato nelle classiche categorie, beneficiano dell'esenzione Irpef e non sono soggette a contribuzione previdenziale. Tanto sul presupposto, condizionante, che non si tratti di lavoratori, e quindi che l'attività svolta dagli operatori in seno a ente sportivo dilettantistico non costituisca un mestiere, ma abbia caratteristiche, hobbistiche, amatoriali, di diletto, per condivisione di finalità, a favore di un ente sostanzialmente e concretamente dilettantistico, che il compenso non sia remunerativo proporzionalmente alla quantità e qualità dell'attività prestata e sia contenuto nei limiti monetari di cui all'[articolo 69](#), Tuir.

In caso contrario dovrà valutarsi il rinvio integrale all'[articolo 36](#) e [38](#), Costituzione.

Associazioni e sport n. 1/2022

Adempimenti in pratica: come si fa l'iscrizione al Runts

di Marta Saccaro – dottore commercialista e revisore legale - pubblicista

Premessa

Dal 24 novembre 2021 è possibile iscriversi al Registro unico del Terzo settore (Runts). Per Aps e Odv l'iscrizione avviene attraverso una "trasmigrazione" diretta dai registri regionali o provinciali. Tutti gli altri enti (comprese le Onlus) che intendono iscriversi nelle sezioni del Registro devono invece seguire una precisa procedura. Il Registro è infatti gestito con modalità telematiche su base territoriale dall'ufficio statale, gli uffici regionali e gli uffici provinciali del Runts, istituiti rispettivamente presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, presso ciascuna Regione e le Province autonome di Trento e Bolzano. Il Runts è pubblico, consultabile da tutti gli interessati e dalle P.A.. Le procedure di iscrizione degli enti, le modalità per il deposito degli atti, le regole per la tenuta la conservazione e la gestione del Runts sono state definite dal D.M. 106/2020.

Come effettuare l'iscrizione

La piattaforma Runts è disponibile su *internet* e non occorre installare alcun programma; è tuttavia consigliato utilizzare questi *browser* a partire dalle versioni indicate:

- Chrome v.75 o versioni successive;
- Firefox v.71 o versioni successive;
- Edge v.44 o versioni successive.

Prima di procedere all'iscrizione è bene accertarsi:

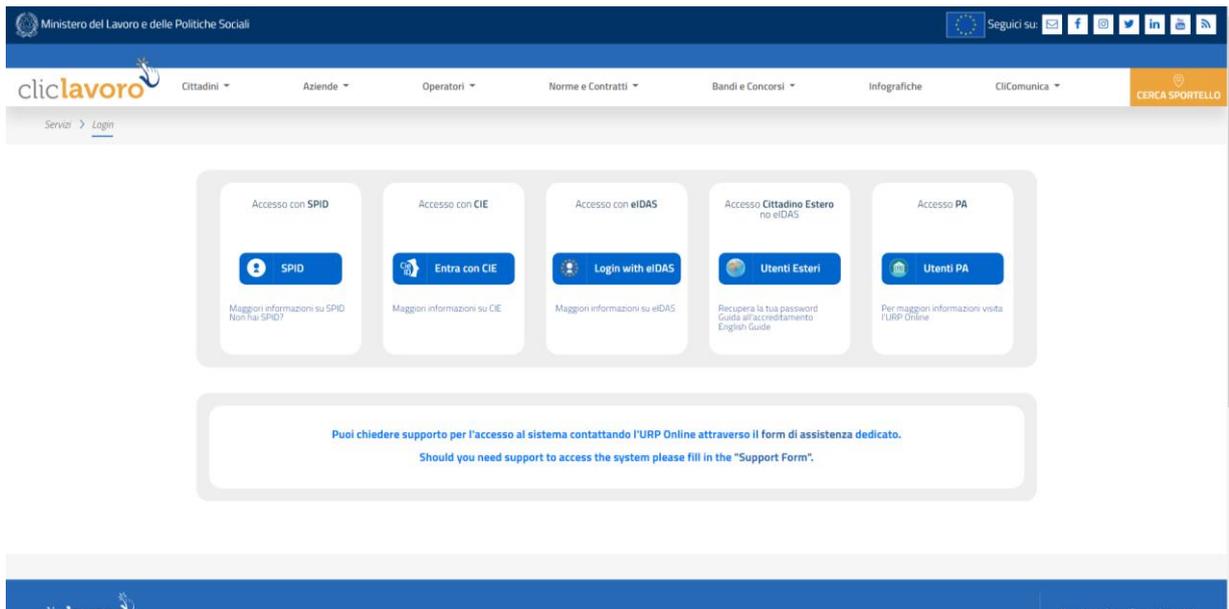
- che l'ente di cui si chiede l'iscrizione abbia attivato un indirizzo di posta elettronica certificata;
- che il legale rappresentante sia in possesso di Spid o Cie e di dispositivo di firma digitale oltre che di un proprio indirizzo di posta elettronica certificata.

In assenza di questi elementi non si può procedere con l'iscrizione.

Il legale rappresentante dell'ente che intende effettuare l'iscrizione al Runts deve accedere al sito *internet* dedicato, gestito dal Ministero del lavoro, a questo indirizzo *web*:

<https://servizi.lavoro.gov.it/Public/login?retUrl=https://servizi.lavoro.gov.it/&App=ServiziHome>

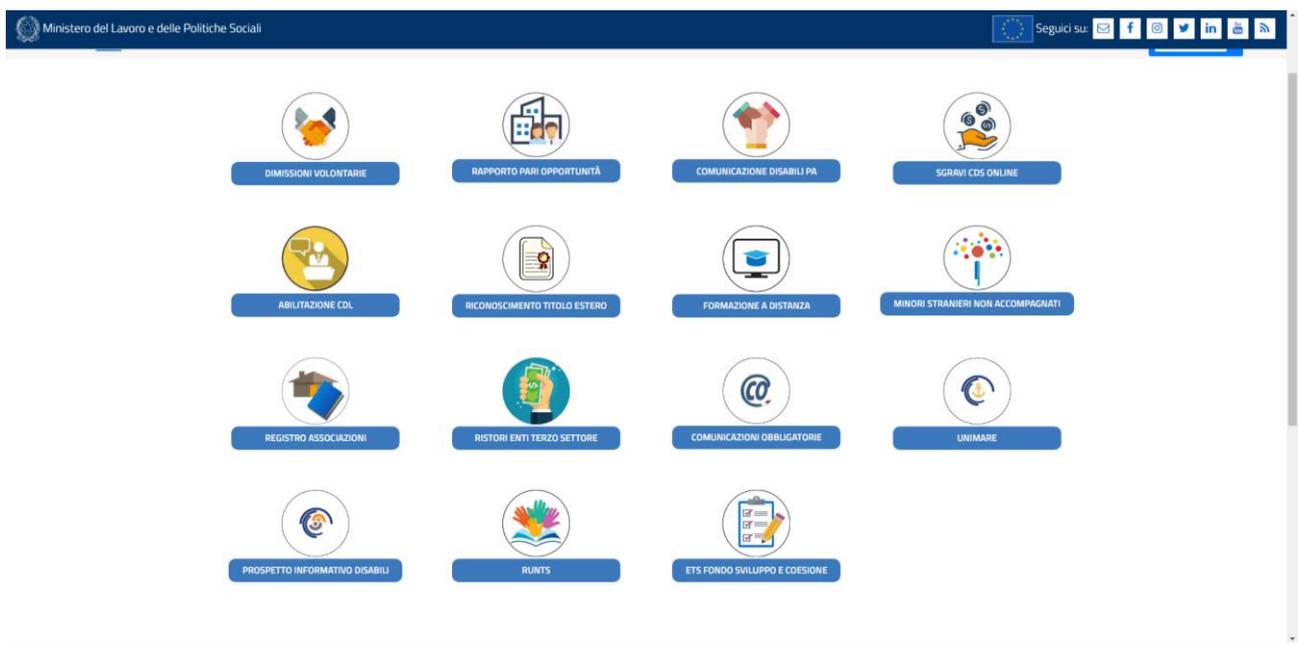
dove apparirà la schermata seguente



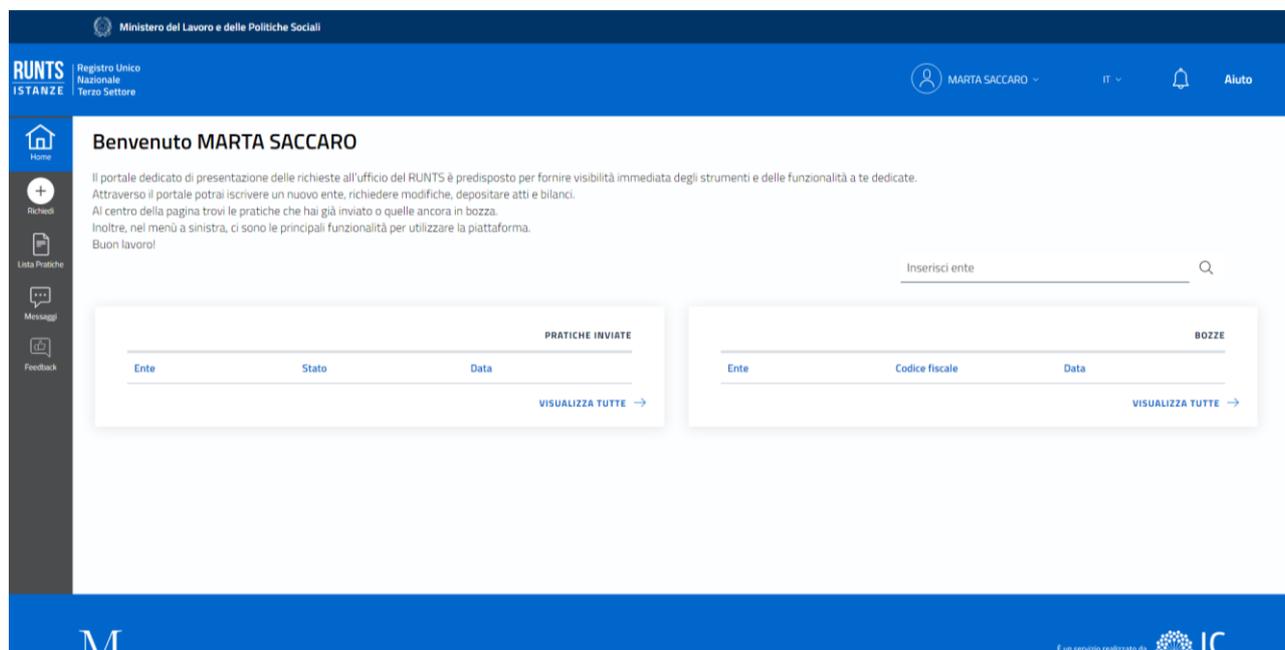
Gli utenti nazionali potranno quindi accedere al portale con la propria identità digitale Spid ovvero con la carta d'identità elettronica (Cie).

La domanda di iscrizione nel Runts deve essere presentata dal rappresentante legale dell'ente o, su mandato di quest'ultimo, dal rappresentante legale della rete associativa cui l'ente aderisce. Nel caso di richiesta di personalità giuridica contestuale alla richiesta di iscrizione la domanda deve essere presentata da un notaio. Non è pertanto possibile presentare l'istanza mediante delega o procura al consulente.

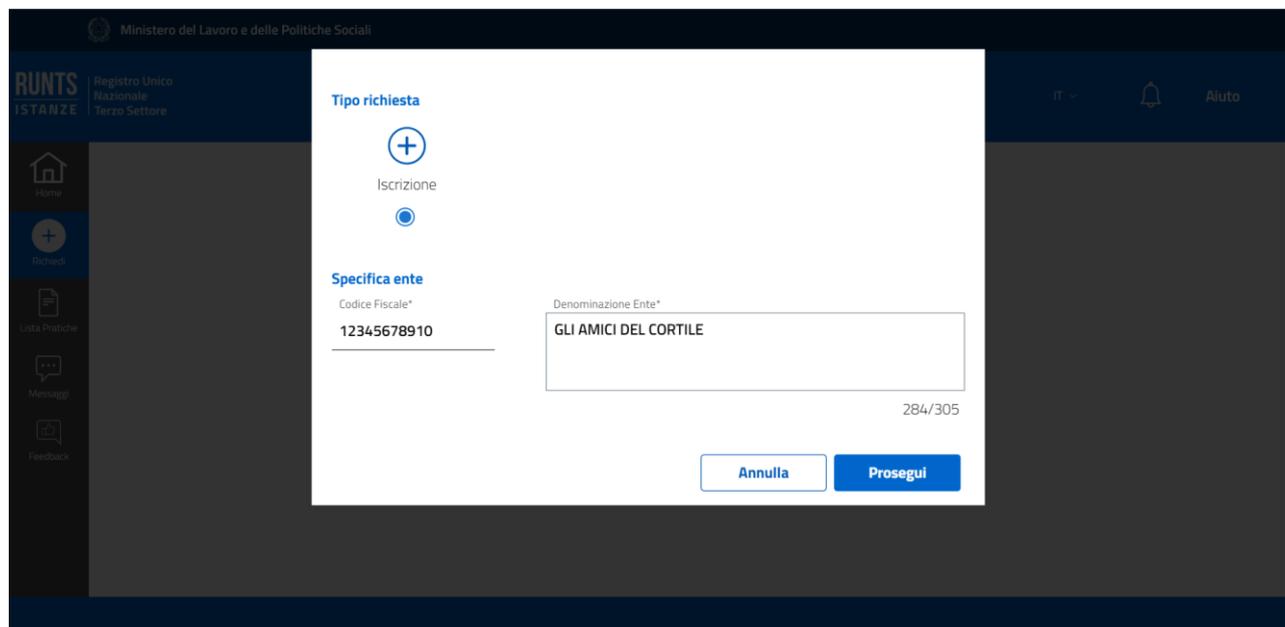
Una volta effettuata l'autenticazione il sistema proporrà i diversi servizi attivati dal Ministero del lavoro tra cui deve essere scelto quello relativo al Runts.



Effettuato l'accesso al servizio Runts, la pagina iniziale si presenta come di seguito. Per effettuare una nuova iscrizione è necessario selezionare la funzione "richiedi" posta in seconda posizione nella colonna a sinistra.



Si aprirà quindi una maschera in cui dovrà essere indicato il codice fiscale e la denominazione dell'ente di cui si vuole effettuare l'iscrizione al Runts.



Una volta inseriti i dati dell'ente si aprirà il modulo contenente tutte le informazioni da inserire per completare la domanda di iscrizione. Per molti dei dati da inserire è previsto un menù "a tendina" che offre al compilatore le possibili opzioni alternative.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

RUNTS Istanze | Registro Unico Nazionale Terzo Settore

MARTA SACCARO | IT | Aiuto

Dati Ente

Sezione Ente* Iscrizione come rete associativa

Indicare un'opzione NO

Denominazione: GLI

- A - ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO
- B - ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE
- C - ENTI FILANTROPICI
- F - SOCIETA' DI MUTUO SOCCORSO

21/305

0/30

Codice Fiscale *

Tra le diverse informazioni da indicare, oltre all'indirizzo pec dell'ente c'è anche il numero di soci persone fisiche.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

RUNTS Istanze | Registro Unico Nazionale Terzo Settore

MARTA SACCARO | IT | Aiuto

0/30

Codice Fiscale * 12345678910

Partita IVA

Sito Internet

Telefono*

Forma giuridica * Indicare un'opzione

Indirizzo PEC*

N. soci (persona fisica)

Data Atto costitutivo gg/mm/aaaa

Data regolamento/patrimonio destinato gg/mm/aaaa

Ultimo a gg/mm

Dichiarante

Nome* MARTA

Cognome* SACCARO

- Legale Rappresentante
- Legale Rappresentante Rete Associativa
- Notaio
- In qualità di *
- Indicare un'opzione

The screenshot shows the 'Sede Legale' (Legal Seat) form. It includes a header with the logo of the Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali and the RUNTS Istanze logo. The form fields are: Stato* (dropdown menu with 'ITALIA' selected), Provincia* (dropdown menu with 'Indicare un'opzione'), Comune* (dropdown menu with 'Indicare un'opzione'), Cap* (dropdown menu with 'Indicare un'opzione'), Frazione (text input), Indirizzo* (text input), and N.civico* (text input). There is also a field for 'Indicazioni aggiuntive' with an information icon. A sidebar on the left contains navigation options: Home, Richiedi, Lista Pratiche, Messaggi, and Feedback. The top right shows the user profile 'MARTA SACCARD', language 'IT', a notification bell, and 'Aiuto'.

The screenshot shows the 'Persone titolari di cariche sociali' (Social Office Holders) form. It includes the same header as the previous screenshot. The form fields are: Codice fiscale, Anagrafica, Persona Fisica, and Azioni. There is an 'Aggiungi' button. Below this is the 'Compagine Sociale' (Social Partners) section with fields: Socio affine alla sezione di appartenenza dell'ETS, Denominazione, Codice fiscale, and Azione, also with an 'Aggiungi' button. At the bottom is the 'Numero forza lavoro e volontari' (Number of staff and volunteers) section with fields: Lavoratori dipendenti e/o parasubordinati *, Volontari iscritti nel registro dell'ente *, and Volontari provenienti da altri enti *. A sidebar on the left and a top right navigation bar are also visible.

La sezione “*compagine sociale*” è riservata all’indicazione della denominazione degli eventuali enti soci. Vanno indicate le informazioni relative al numero dei lavoratori dipendenti e/o parasubordinati in forza presso l’ente, il numero dei volontari iscritti nel registro dell’ente e di quelli che provengono da altri enti. Per dipendenti e volontari è quindi sufficiente inserire un dato numerico. Per ogni componente le cariche sociali (compresi i componenti l’organo di controllo) è invece necessario inserire i dati anagrafici e la funzione. A tal fine, selezionando la funzione “aggiungi” si aprirà una maschera aggiuntiva, riservata all’inserimento dei dati di ogni singola persona.

Devono poi essere individuate, attraverso gli appositi codici, le attività di interesse generale e le attività diverse. Le attività di interesse generale sono suddivise secondo la classificazione ICNPO (*International Classification Of Nonprofit Organizations*). Si tratta dei seguenti settori:

codice	descrizione
1100	Attività culturali e artistiche
1300	Attività ricreative di socializzazione
2100	Istruzione primaria e secondaria
2200	Istruzione universitaria
2300	Istruzione professionale degli adulti
2400	Ricerca
3100	Servizi ospedalieri generali e riabilitativi
3200	Servizi per lungodegenti
3300	Servizi psichiatrici ospedalieri e non ospedalieri
3400	Altri servizi sanitari
4100	Servizi di assistenza sociale
4200	Servizi di assistenza nelle emergenze
4300	Erogazione di contributi monetari e/o in natura
5100	Protezione dell'ambiente
5200	Protezione degli animali
6100	Promozione dello sviluppo economico e sociale della collettività
6200	Tutela e sviluppo del patrimonio abitativo
6300	Addestramento, avviamento professionale e inserimento lavorativo
7100	Organizzazioni civiche e di tutela dei diritti
7200	Servizi legali
8100	Erogazione di contributi filantropici
8200	Promozione del volontariato

9100	Attività per il sostegno economico e umanitario all'estero
11300	Associazioni sindacali
12100	Altre attività non classificate altrove

L'indicazione delle attività diverse segue invece la tradizionale codifica Istat. Ogni attività inserita deve essere confermata selezionando la funzione "aggiungi" posta alla destra.

Una volta completata la sezione relativa ai dati principali la funzione successiva consente di effettuare la scelta per l'inserimento nell'elenco dei possibili destinatari del contributo del 5 per mille, indicando l'Iban dell'ente per il futuro accredito delle somme.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

RUNTS Istanze | Registro Unico Nazionale Terzo Settore

MARTA SACCARO | IT | Aiuto

Home | Richiedi | Lista Pratiche | Messaggi | Feedback

TSFO-01_000330926 - Nuova Iscrizione
12345678910 - GLI AMICI DEL CORTILE

1 DATI PRINCIPALI | 2 **ULTERIORI INFORMAZIONI** | 3 ALLEGATI | 4 INVIA

Cinque per mille

Accreditamento del 5/1000

Iban

Provincia Tesoreria

È poi necessario specificare la data di nomina e il numero dei componenti degli organi di amministrazione e di controllo.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

RUNTS Istanze | Registro Unico Nazionale Terzo Settore

MARTA SACCARO | IT | Aiuto

Home | Richiedi | Lista Pratiche | Messaggi | Feedback

TSFO-01_000330926 - Nuova Iscrizione
12345678910 - GLI AMICI DEL CORTILE

← INDIETRO

Organi di amministrazione, di controllo e revisione

Aggiungi l'organo di amministrazione, di controllo e revisione

Data nomina* | Tipo organo* | N. componenti effettivi in carica*

gg/mm/aaaa | Indicare un'opzione |

Deve poi essere indicato se l'ente aderisce a una rete associativa o a un altro ente che ha analoghe finalità associative e se, alla data di presentazione dell'istanza, risultano in corso procedure quali fusioni, scissioni, etc..

Una sezione dell'istanza è riservata alla personalità giuridica. Se l'ente possiede già personalità giuridica devono essere indicate la data e gli estremi del riconoscimento della personalità giuridica. Se si vuole richiedere l'acquisizione contestuale della personalità giuridica la pratica dovrà essere presentata dal notaio, dovrà essere attivata la funzione "richiesta contestuale di personalità giuridica" e dovrà essere compilato il campo riservato al patrimonio.

A questo punto viene richiesto l'inserimento degli allegati, che devono essere in formato PDF/A, anche non firmati digitalmente o firmati PADES (estensione del file ".pdf") o CADES (estensione del file ".pdf.p7m"). Nel caso di enti diversi da quelli religiosi gli allegati obbligatori sono l'atto costitutivo e lo statuto. Per gli enti che esercitano attività da uno o più esercizi, è richiesto di allegare anche l'ultimo o

gli ultimi 2 bilanci consecutivi approvati e le copie dei verbali di assemblea che contengono la delibera di approvazione.

Se l'istanza è presentata da un notaio (richiesta contestuale di personalità giuridica) è obbligatorio il solo atto costitutivo.

Nel caso di enti religiosi, invece, sono obbligatori il regolamento e l'attestazione oppure in alternativa, atto costitutivo e statuto.

Se il dichiarante è il legale rappresentante di una delle reti associative a cui è associato l'ente da iscrivere, oltre ai documenti sopra indicati è necessario allegare il mandato firmato dal legale rappresentante dell'ente che si iscrive e l'attestazione che l'ente appartiene alla rete associativa del dichiarante.

Oltre agli allegati obbligatori, è possibile aggiungere ulteriori allegati facoltativi qualora ritenuto necessario.

Invio dell'istanza al Runts

Una volta conclusa la fase di inserimento dei dati e dei relativi allegati il sistema propone il riepilogo delle informazioni inserite e consente la creazione e la visualizzazione del modello dati e della distinta della pratica da firmare digitalmente con firma CAdES (estensione del *file* “.pdf.p7m”). Una volta caricato il modello firmato digitalmente è possibile inviare l'istanza al Runts.

Ricevuta l'istanza, il Runts trasmette alla casella pec del dichiarante (notaio o rappresentante titolato) e comunque alla pec dell'ente la ricevuta di avvenuta trasmissione al sistema informatico del Runts con indicazione del numero di repertorio eventualmente attribuito all'ente. La stessa funzionalità è estesa anche a tutte le ulteriori notifiche dell'*iter* istruttorio da parte dell'ufficio competente (ad esempio, le richieste di integrazione/rettifica dei dati, rifiuto dell'istanza per la mancanza dei presupposti, evasione dell'istanza con conseguente iscrizione o rigetto, comunicazione di avvenuto aggiornamento dei dati, avvenuta cancellazione dal Runts, etc.).

Conclusa positivamente l'istruttoria l'ufficio, a seguito dell'adozione dell'apposito provvedimento, cura l'iscrizione dell'ente nella sezione del Runts indicata nell'istanza di iscrizione. Il provvedimento viene inviato telematicamente all'indirizzo pec dell'ente, ed eventualmente anche alla pec del dichiarante.

Stesso *iter* vale anche in caso di adozione del provvedimento di diniego.

Associazioni e sport n. 1/2022

Le verifiche contabili da effettuare all'inizio del periodo d'imposta

di Luca Caramaschi – condirettore rivista Associazioni e Sport

Un ente non commerciale con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, in relazione all'esercizio di attività commerciali strumentali ma non connesse alla propria attività istituzionale, consegue annualmente rilevanti proventi per prestazioni rese a terzi. Tra queste prestazioni ve ne sono alcune che fruiscono del regime di esenzione da Iva e altre in regime di imponibilità. Non avendo optato per la separazione delle attività ai sensi dell'[articolo 36 del Decreto Iva](#), l'ente non commerciale chiede quali valutazioni deve operare in corrispondenza dell'inizio del prossimo periodo d'imposta.

Con l'apertura del periodo di imposta 2022 l'ente non commerciale deve verificare:

- la sussistenza dei requisiti necessari per poter continuare ad adottare:
 - l'eventuale tenuta del regime di contabilità semplificata;
 - l'eventuale effettuazione delle liquidazioni Iva con periodicità trimestrale;
- la percentuale del *pro rata* generale “definitivo” ai fini Iva per l'anno 2021 (va ricordato, infatti, che la prima liquidazione del 2022 assume quale percentuale “provvisoria” proprio quella definitiva del periodo di imposta precedente).

La verifica dei limiti per la tenuta della contabilità semplificata

L'[articolo 18](#), D.P.R. 600/1973 prevede la possibilità, anche per gli enti non commerciali, di adottare il regime di contabilità semplificata qualora siano rispettati determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente, differenziati a seconda del tipo di attività esercitata.

I limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata attualmente previsti sono i seguenti:

- 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi;
- 700.000 euro per chi svolge altre attività.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività, è possibile fare riferimento al limite dell'attività prevalente, qualora venga comunque rispettato il limite complessivo di ricavi conseguiti nel periodo di imposta di 700.000 euro.

Il superamento della soglia nel singolo periodo di imposta obbliga all'adozione del regime di contabilità ordinaria a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo.

Va, inoltre, rammentato che ai sensi dell'[articolo 66](#), Tuir i contribuenti che già adottano il regime di contabilità semplificata, al fine della verifica delle soglie di ricavi per il mantenimento del regime, devono fare riferimento ai ricavi incassati nel periodo di imposta 2021 se adottano il criterio di cassa ovvero ai ricavi risultanti dalle fatture registrate nel 2021 se adottano il criterio della registrazione.

La verifica dei limiti per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali

L'[articolo 7](#), D.P.R. 542/1999 consente agli enti non commerciali, in relazione alle attività commerciali gestite in regime Iva ordinario, che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi ovvero a 700.000 euro per chi svolge altre attività di optare per l'effettuazione delle liquidazioni Iva con cadenza trimestrale anziché mensile.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività senza distinta annotazione dei corrispettivi, il limite di riferimento per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali è pari a 700.000 euro relativamente a tutte le attività esercitate. L'importo di ciascuna liquidazione Iva trimestrale a debito va maggiorato di una percentuale forfettaria dell'1% a titolo di interessi, mentre per quando riguarda l'effettuazione di liquidazioni mensili non è prevista alcuna maggiorazione sui versamenti da effettuare.

Attenzione al parametro di riferimento

Essendo normativamente previste le medesime soglie di riferimento per l'adozione sia della contabilità semplificata sia delle liquidazioni trimestrali Iva (ordinariamente 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi e 700.000 euro per chi svolge altre attività), va prestata particolare attenzione al diverso parametro da rispettare nei 2 casi:

- per la tenuta della contabilità semplificata va verificato l'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente;
- per l'effettuazione delle liquidazioni trimestrali Iva va verificato il volume d'affari conseguito nel periodo di imposta precedente.

La determinazione del *pro rata* definitivo per l'anno 2021

Gli enti non commerciali che effettuano operazioni esenti non di tipo occasionale nell'esercizio della propria attività rilevanti ai fini Iva devono, ad anno appena concluso, affrettarsi a eseguire in via

extracontabile i conteggi per determinare la percentuale del *pro rata* definitivo di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ciò in quanto il comma 5, [articolo 19](#), D.P.R. 633/1972 prevede che la quantificazione dell'Iva indetraibile da *pro rata* venga effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell'esercizio, l'indetraibilità dell'Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di *pro rata* individuata in relazione alle operazioni effettuate nell'anno precedente.

Soprattutto per coloro che liquidano l'Iva con periodicità mensile, quindi, la determinazione del *pro rata* definitivo dell'anno 2021 costituisce il *pro rata* provvisorio che dovrà essere adottato già dalla liquidazione del mese di gennaio 2022.

Si evidenzia, infine, che la percentuale definitiva del *pro rata* assume rilevanza anche ai fini della corretta determinazione del reddito, in quanto la corrispondente Iva indetraibile da *pro rata* rappresenta un costo generale deducibile.



Euroconference
Editoria

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

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

Autore: Fabio Giommoni

Prezzi di listino € 30,00

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 2022

Euro 130,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*:
http://www.euroconference.it/area_riservata_login.

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.