

Associazioni e sport

Mensile di aggiornamento e approfondimento sugli enti associativi

Editoriale

Riforma ETS: prepariamoci a un altro anno di "purgatorio"

Luca Caramaschi 3

Attualità

5

Scadenzario

Principali scadenze dal 16 ottobre 2024 al 15 novembre 2024

10

Norme, contratti e responsabilità

Strumenti e procedure per l'affidamento degli impianti sportivi: il quadro generale a seguito della maturazione delle Riforme

Lorenzo Bolognini 13

La fiscalità degli enti associativi

Sodalizi sportivi dilettantistici: le novità del c.d. Decreto *Omnibus*

Luca Caramaschi 25

Documento di Ricerca del Cndcec: il futuro delle Onlus tra opportunità e limiti

Elisa Mariotti 34

Contabilità e bilancio

L'importanza del piano economico-finanziario nella gestione di impianti sportivi pubblici

Alberto Manzotti 43

Lavoro e previdenza

Il volontariato negli enti del Terzo settore e nelle organizzazioni sportive

Francesca Colecchia 57

Il ruolo del RASD nella gestione del lavoro sportivo

Matilde Ambrosi 69

L'Osservatorio giurisprudenziale

L'osservatorio giurisprudenziale di ottobre 2024

Marilisa Rogolino Martinelli e Francesco Scrivano 75

Un adempimento al mese

Cosa c'è dentro il Cassetto fiscale dell'Agenzia delle entrate?

Marta Saccaro 79

Opinione

L'opinione

Guglielmo Anastasio 84

Il caso pratico

Regole di determinazione dell'Irap per le Ssd

Luca Caramaschi e Giorgia Gennaro 88

Associazioni e sport n. 10/2024

Riforma ETS: prepariamoci a un altro anno di “purgatorio”

Luca Caramaschi - direttore rivista Associazioni e Sport

Purtroppo, l'estate non ha portato consiglio. L'attesa autorizzazione della Commissione Europea che dovrebbe dare il via alla parte fiscale della Riforma del Terzo settore (il famigerato Titolo X, CTS composto dagli 11 articoli che vanno dall'[articolo 79](#) all'[articolo 89](#), D.Lgs. 117/2017, ma anche le disposizioni contenute nel D.Lgs. 112/2017 riferite alla disciplina dell'impresa sociale), nonostante i proclami estivi degli stessi esponenti del Governo, non vedrà probabilmente la luce nemmeno entro il prossimo 31 dicembre 2024. Questo cosa significa? Che ancora per l'anno 2025 – almeno per la parte enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali - si dovranno applicare le regole fiscali in vigore da circa un trentennio. È, infatti, la previsione contenuta nel comma 2, [articolo 104](#), CTS a recitare che:

“Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro”.

Così come l'[articolo 18](#), D.Lgs. 112/2017, rubricato “Misure fiscali e di sostegno economico” al comma 9 ribadisce che:

“L'efficacia delle disposizioni del presente articolo e dell'articolo 16 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali”.

Occorre in proposito notare come l'efficacia delle disposizioni fiscali riguardanti le imprese sociali non prevedono l'applicazione “a decorrere dal periodo di imposta successivo”, e quindi le stesse dovrebbero trovare applicazione immediata nel momento in cui la Commissione Europea emanerà la prevista autorizzazione.

Il 2024, tuttavia, non è stato un anno privo di novità sotto il profilo fiscale per gli enti del Terzo settore, poiché il Legislatore ha anticipato per le sole Odv e Aps un regime fiscale molto simile a quello previsto dall'[articolo 86](#), CTS, disposizione che come richiamato in precedenza attende l'autorizzazione da parte dell'Unione Europea. È, infatti, con il D.L. 146/2021 che il Legislatore dal 1°

gennaio 2024 “nell’attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 117” ha previsto per Odv e Aps con ricavi non superiori a 65.000 euro di applicare il regime forfettario dei c.d. contribuenti minimi (articolo 1, commi da 58 a 63, L. 190/2014). Posto che il tenore della norma non chiarisce se tale regime è obbligatorio oppure opzionabile dagli enti, di recente, in occasione delle risposte fornite nella videoconferenza del 19 agosto 2024, l’Agenzia delle entrate ha chiarito che la scelta di avvalersi del regime di franchigia previsto per i soggetti forfettari non costituisce un obbligo (ossia, un regime Iva naturale), bensì una scelta opzionale. Opzione che sarà quindi possibile anche per l’anno 2025.

Pur nell’attesa dell’autorizzazione dell’Unione Europea, nemmeno il 2025 sarà indifferente sia per coloro che hanno ottenuto l’iscrizione nel RUNTS qualificandosi come ETS sia per tutti gli altri enti non commerciali che ancora non hanno operato tale scelta. È, infatti, noto che, salvo proroghe dell’ultima ora (l’occasione potrebbe essere la prossima Legge di Bilancio per l’anno 2025), dal 1° gennaio 2025 entreranno in vigore le disposizioni contenute nell’[articolo 5](#), D.L. 146/2021 che andranno a realizzare una svolta che appare epocale: ovvero la “migrazione” dal regime di esclusione previsto dall’[articolo 4](#), comma 4, D.P.R. 633/1972 al regime di esenzione contenuto nell’[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972. Modifiche succintamente esaminate dall’Agenzia entrate con la [circolare n. 5/E/2022](#) ma che – in vista della sua effettiva applicazione dal prossimo 1° gennaio 2025 – meriterebbero certamente un maggiore approfondimento (in particolar modo sulle relazioni tra il nuovo regime di esenzione e le discipline della separazione delle attività ex [articolo 36](#), D.P.R. 633/1972 e della dispensa da adempimenti ex [articolo 36-bis](#), D.P.R. 633/1972).

Associazioni e sport n. 10/2024

Agevolazioni

Per le cooperative via libera al c.d. *superbonus* in caso di affitto di ramo di azienda

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 188/E del 1° ottobre 2024, ha affermato che il c.d. *superbonus* previsto per le RSA compente alla cooperativa sociale nel caso si sia in presenza di un affitto di ramo d'azienda; al contrario, l'agevolazione in caso di concessione degli immobili in comodato d'uso, compente a condizione che l'atto sia stato registrato anteriormente al 1° giugno 2021.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 188/E/2024](#)

Bandi

Sport e Periferie 2024: più di 100 milioni di euro per i Comuni entro il 31 ottobre

Con uno stanziamento di 65 milioni di euro è attivo il bando Sport e Periferie 2024 che si rivolge, a differenza del fondo dello scorso anno, ai Comuni con più di 100.000 abitanti. L'obiettivo è quello di concorrere al miglioramento della qualità della vita dei cittadini e delle città, contrastando sedentarietà, disagio e degrado sociale, contribuendo a rendere le infrastrutture sportive pubbliche più accoglienti, sicure, accessibili, energeticamente più efficienti e tecnologicamente più avanzate. La presentazione delle domande potrà essere effettuata a partire dalle ore 12,00 del giorno 15 settembre 2024 alle ore 12,00 del giorno 31 ottobre 2024, esclusivamente sull'apposita [Piattaforma](#) messa a disposizione dal Dipartimento per lo sport. Per eventuali richieste di chiarimento scrivere a sporteperiferie@governo.it.

[Avviso Sport e Periferie 2024](#)

Avviso di selezione di eventi di rilevanza nazionale e internazionale entro il 15 dicembre 2024

Il Dipartimento per lo sport della Presidenza del CdM ha pubblicato l'Avviso per la selezione di eventi sportivi di rilevanza nazionale e internazionale. Le risorse destinate per il 2024 ammontano a oltre 5 milioni di euro. Possono fare domanda di accesso al contributo le Asd e Ssd singole o associate appositamente per la realizzazione dell'evento (iscritte al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche), i Comitati organizzatori regolarmente costituiti, le Federazioni sportive nazionali e paralimpiche, le Discipline sportive associate e paralimpiche, gli enti di promozione sportiva e gli enti e/o società pubbliche o private, purché abbiano un titolo di esclusività nella organizzazione e/o realizzazione dell'evento per il quale viene richiesto il contributo. Gli eventi per i quali è possibile fare domanda devono essere riconosciuti dalle Federazioni sportive, anche internazionali, dalle Discipline sportive associate o da enti di promozione sportiva di riferimento e avere un rilievo internazionale, o nazionale in caso di eventi sportivi femminili, con assegnazione di titoli riconosciuti dalle stesse Federazioni di riferimento, nonché dalle Discipline associate e dagli enti di promozione sportiva. Le proposte progettuali dovranno inoltre specificare i seguenti elementi:

- prestigio internazionale - o nazionale in caso di eventi sportivi femminili - in relazione alle finalità di valorizzazione dell'immagine dell'Italia nel contesto internazionale e di diffusione della pratica sportiva e della cultura dello sport;
- impatto positivo sull'economia e sulle comunità dei territori coinvolti e potenziali benefici e ricadute positive per il Paese;
- coinvolgimento di soggetti a rischio di esclusione sociale o povertà e fasce più vulnerabili della

popolazione (ad esempio, persone con disabilità, minorenni, anziani, etc.);

- attenzione alla sostenibilità sociale, ambientale ed economica;
- adozione di specifiche misure o interventi necessari per mitigare o ridurre l'impatto dell'evento sull'ambiente.

[Avviso per la selezione di eventi sportivi di rilevanza nazionale e internazionale](#)

Crediti di imposta

Ancora sull'Art bonus

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 191/E del 3 ottobre 2024, ha riconosciuto la fruibilità del c.d. *Art bonus* di cui all'articolo 1, comma 1, D.L. 83/2014, per le erogazioni liberali a sostegno di una fondazione in riferimento alle attività riconducibili in astratto alle categorie di cui al D.M. 27 luglio 2017, essendo invece escluse le somme destinate al "sostegno" delle attività di formazione che, seppur correlate ad attività spettacolistiche, non integrano i requisiti richiesti dalla richiamata normativa.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 191/E/2024](#)

Decreto Omnibus

Le novità della conversione del c.d. Decreto Omnibus per il terzo settore

Il D.L. 113/2024, rubricato "Misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico", e ribattezzato Decreto Omnibus, è stato convertito con L. 143/2024, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 236 dell'8 ottobre 2024. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi per il Terzo settore. Di seguito si riportano le principali novità per il Terzo settore.

Articolo 3	<p>Proroga regime Iva associazioni e società sportive dilettantistiche</p> <p>Viene stabilito che fino alla data di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 5, comma 15-<i>quater</i>, D.L. 146/2021, possono ritenersi applicabili le disposizioni di cui all'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972, da parte delle associazioni sportive dilettantistiche e, in virtù di quanto previsto dall'articolo 90, comma 1, L. 289/2002, da parte delle società sportive dilettantistiche.</p> <p>Inoltre, è previsto che sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati prima del 10 agosto 2024.</p>
Articolo 4	<p>Credito di imposta per investimenti pubblicitari in favore di leghe e società sportive professionistiche e di società e associazioni sportive dilettantistiche</p> <p>Con l'obiettivo di sostenere gli operatori del settore sportivo, la disciplina relativa al credito di imposta per investimenti pubblicitari in favore di leghe, società sportive professionistiche, società e associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'articolo 81, D.L. 104/2020, è prorogata anche agli investimenti pubblicitari effettuati tra il 10 agosto e il 15 novembre 2024.</p> <p>A tal fine viene autorizzata la spesa di 7 milioni di euro per l'anno 2024.</p> <p><u>Requisiti dell'investimento</u></p> <p>Ai fini della fruizione del credito, è previsto che l'investimento in campagne pubblicitarie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sia pari ad almeno 10.000 euro; e

	<p>- nei confronti di leghe e società sportive professionistiche e società ed associazioni sportive dilettantistiche con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir, relativi al periodo d'imposta 2023, e comunque prodotti in Italia, almeno pari a 150.000 euro e non superiori a 15 milioni di euro. Il requisito dei ricavi non si rende applicabile nel caso di investimento rivolto a leghe e società sportive professionistiche e società ed associazioni sportive dilettantistiche costituite a decorrere dal 1° gennaio 2023.</p> <p>Sono esclusi gli investimenti in campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, nei confronti di soggetti che aderiscono al regime di cui alla L. 398/1991.</p> <p>Le società sportive professionistiche e società e associazioni sportive dilettantistiche devono certificare di svolgere attività sportiva giovanile.</p> <p>Le spese sostenute, devono consistere per il soggetto erogante, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine, dei prodotti o servizi del soggetto erogante mediante una specifica attività della controparte. L'incentivo spetta a condizione che i pagamenti siano effettuati con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23, D.Lgs. 241/1997.</p> <p><u>Misura del credito di imposta</u></p> <p>In caso di incapienza delle risorse disponibili, la ripartizione tra i beneficiari avviene proporzionalmente al credito d'imposta spettante, con un limite individuale per soggetto pari al 5% del totale delle risorse annue.</p> <p><u>Utilizzo del credito di imposta</u></p> <p>Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, previa istanza diretta al Dipartimento dello sport della Presidenza CdM. Sul sito <i>web</i> del Dipartimento per lo sport della Presidenza CdM, è pubblicato con efficacia di pubblicità notizia apposito avviso di fissazione dei termini per la presentazione delle domande secondo quanto già previsto dall'articolo 3, comma 1, D.P.C.M. 196/2020.</p> <p><u>Efficacia della misura</u></p> <p>Le agevolazioni sono concesse ai sensi e nei limiti del Regolamento 1407/2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108, Tfue agli aiuti <i>de minimis</i>, del Regolamento 1408/2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108, Tfue agli aiuti <i>de minimis</i> nel settore agricolo, e del Regolamento 717/2014 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108, Tfue agli aiuti <i>de minimis</i> nel settore della pesca e dell'acquacoltura.</p>
<p>Articolo 5, commi 1-3</p>	<p>Aliquota Iva ridotta per i corsi degli sport invernali</p> <p>Per effetto dell'introduzione nella Tabella A, parte <i>II-bis</i>, D.P.R. 633/1972, del nuovo n. 1-<i>septies</i>), si applica l'aliquota ridotta del 5% anche all'erogazione di corsi di attività sportiva invernale, come individuata dalle Federazioni di sport invernali riconosciute dal Coni, impartiti, anche in forma organizzata, da iscritti in appositi albi regionali o nazionali, nella misura in cui tali corsi non siano esenti Iva.</p> <p>Tale aliquota ridotta, fino all'entrata in vigore dell'articolo 5, comma 15-<i>quater</i>, D.L. 146/2021, si applica sempreché le prestazioni non rientrino tra quelle di cui all'articolo 4,</p>

comma 4, D.P.R. 633/1972, tenendo conto anche di quanto previsto dall'articolo 90, comma 1, L. 289/2002.

Le prestazioni rese prima del 10 agosto 2024 si intendono comprese tra quelle esenti ovvero, qualora ne ricorrano le condizioni, tra quelle di cui all'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972, tenendo sempre conto anche di quanto previsto dall'[articolo 90](#), comma 1, L. 289/2002.

È, inoltre previsto che sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati prima del 10 agosto 2024.

[D.L. 113/2024](#), G.U. n. 236, 8/10/2024

Dipartimento per lo sport

Manifestazione di interesse per la nomina del Presidente e di 2 componenti della Commissione indipendente società sportive professionistiche

È stata pubblicata in data 18 settembre 2024 la manifestazione di interesse per i ruoli di Presidente e di altri 2 dei 7 componenti della Commissione indipendente per la verifica dei correnti adempimenti gestionali e dell'equilibrio economico-finanziario delle società sportive professionistiche. La manifestazione di interesse non riguarda i 2 componenti che saranno individuati nella rosa di 5 nominativi che le Federazioni sportive interessate e le Leghe professionistiche di riferimento si accingono a indicare, d'intesa fra loro, né, naturalmente, i 2 componenti "di diritto": il Presidente dell'Inps e Direttore dell'Agenzia delle entrate.

I membri della Commissione saranno, poi, nominati con decreto del Presidente del CdM o dell'Autorità politica delegata in materia di sport, di concerto con il Mef. Il presidente e gli altri 4 componenti "non di diritto" saranno scelti tra i candidati che rispecchino i requisiti indicati nel testo pubblicato sul sito del Dipartimento per lo Sport della Presidenza del CdM. I membri della commissione resteranno in carica per sette anni, non potranno essere confermati e non saranno compatibili con incarichi nel CONI, nelle Federazioni sportive nazionali con settori professionistici, negli organi di vertice delle leghe di riferimento e nelle società professionistiche. Durante il settennio tutti i componenti della commissione non potranno esercitare alcune attività nel settore dello sport professionistico, né ricoprire incarichi nella giustizia sportiva. Le manifestazioni di interesse dovranno pervenire, secondo le modalità indicate sull'avviso, entro 20 giorni dalla sua pubblicazione.

[Manifestazione di interesse](#)
[Allegato A](#)

Ausili sportivi 2024: pubblicato l'avviso

È stato pubblicato l'avviso che dispone le procedure per l'accesso alle risorse destinate all'acquisto di ausili sportivi da mettere a disposizione, in uso gratuito, delle persone con disabilità interessate all'avviamento alla pratica sportiva, in attuazione del decreto del Ministro per lo sport e i giovani dell'11 aprile scorso, relativo al riparto del "Fondo unico a sostegno del potenziamento del movimento sportivo italiano" nel quale sono stati destinati a questa misura 1,5 milioni di euro.

"Uno dei grandi insegnamenti che ci hanno trasmesso le ragazze e i ragazzi che hanno partecipato alle Paralimpiadi di Parigi 24 - dichiara il Ministro per lo sport e i giovani, Andrea Abodi - è che i limiti sono solo nella nostra mente, ma con caparbietà, determinazione e forza d'animo questi limiti si possono superare, anche grazie ad ausili che agevolano la pratica sportiva e, quindi, la vita quotidiana. Grazie a questo bando offriamo un supporto, attraverso le associazioni e le società sportive dilettantistiche iscritte al Registro del nostro Dipartimento per lo Sport, alle persone con disabilità che

potranno avere, senza oneri, ausili sportivi (119 i beneficiari nel 2023). La misura rientra nel “Modello Italia” che inizia ormai a consolidarsi, nell’ottica di uno sport sempre più inclusivo e accessibile, per tutti e di tutti, che si ispira all’articolo 33 della Costituzione”.

Le ASD e/o le SSD che vorranno richiedere il contributo necessario per l’acquisto degli ausili sportivi potranno accedere alla Piattaforma informatica dedicata, a partire dalle ore 12 del 27 settembre 2024. La Piattaforma è raggiungibile all’indirizzo <https://ausiliperlospport.sportosalute.eu>

[Avviso, 26/09/2024](#)

Ministero del lavoro e delle politiche sociali

Avviso Pubblico per l’attuazione dell’articolo 65, CTS – Ambito 12: Campania - Molise

È stato adottato l’Avviso pubblico per l’attuazione dell’articolo 65, CTS - Ambito 12: Campania - Molise. In considerazione della scadenza triennale dell’Organismo Territoriale di Controllo (OTC) afferente all’Ambito sopra menzionato è necessario provvedere al rinnovo del medesimo avviando la relativa procedura. L’Avviso pubblico, in particolare, è volto a individuare le associazioni di enti del Terzo Settore più rappresentative per le Regioni Campania e Molise, in ragione del numero di enti del Terzo settore a esse aderenti. Le dichiarazioni dovranno essere trasmesse esclusivamente tramite pec all’indirizzo dgterzosettore@pec.lavoro.gov.it entro il giorno 28 ottobre 2024 riportando necessariamente come oggetto: “AVVISO PUBBLICO - ARTICOLO 65 CODICE TERZO SETTORE – Regione”.

[Avviso pubblico, 9/10/2024](#)



FiscoPratico

cosa puoi fare con FiscoPratico



NOVITÀ NORMATIVE E APPROFONDIMENTI

Le **schede pratiche** realizzate dal Comitato Scientifico Euroconference in relazione a ciascuna tematica, analizzano normativa, prassi e giurisprudenza rilevante, oltre ad affrontare i casi operativi.



SCADENZE NORMATIVE SEMPRE SOTTO CONTROLLO

Lo **scadenziario** evidenzia le scadenze più rilevanti del mese con impatti sulle scritture contabili. Corredato da esempi e formulari di riferimento.



INTELLIGENZA ARTIFICIALE: TUTTE LE RISPOSTE CHE CERCHI

Un motore di ricerca avanzato che grazie all’**AI** permette di arrivare a **soluzioni immediate ed aggiornate** quotidianamente. Il motore di **Intelligenza Artificiale** offre **sintesi puntuali**, basandosi sulle sole schede autorali certificate comprese nella licenza attiva.



AGGIORNAMENTO SULLE NOVITÀ DI SETTORE

Il quotidiano **Euroconference News** tutti i giorni commenta le novità della prassi e della legge con sintesi d’autore. Gli incontri con cadenza quindicinale di **Euroconference In Diretta** della durata di un’ora forniscono un puntuale aggiornamento sull’evoluzione normativa.

SCOPRI DI PIÙ

Principali scadenze dal 16 ottobre 2024 al 15 novembre 2024

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 ottobre 2024 al 15 novembre 2024, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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

SCADENZE FISSE	
16 ottobre	<p>Versamenti Iva mensili Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di settembre. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (ai sensi dell'articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.</p> <p>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 settembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.</p> <p>Versamento delle ritenute alla fonte Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese di settembre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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.

	<p>Versamento ritenute da parte condomini Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese di settembre riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p>Accise – Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese di settembre.</p>
<p>25 ottobre</p>	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente. Scade oggi anche il termine per l'invio degli elenchi riepilogativi da parte dei soggetti tenuti all'obbligo con cadenza trimestrale, relativamente alle operazioni del III trimestre.</p>
<p>31 ottobre</p>	<p>Modello Redditi, Irap, Modello 770 Scade oggi il termine per l'invio telematico all'Agenzia delle entrate delle dichiarazioni dei redditi, Irap e del modello 770 per i dati riferiti al periodo di imposta 2023.</p> <p>Modello Iva TR Ultimo giorno per l'invio telematico dell'istanza di rimborso/compensazione del credito Iva relativo al III trimestre 2024.</p> <p>Remissione <i>in bonis</i> Scade oggi il termine per l'esercizio della remissione <i>in bonis</i>: chi ha dimenticato di esercitare una opzione, di effettuare un adempimento oppure di inviare una comunicazione, necessari per fruire di benefici fiscali o per accedere a regimi opzionali, può sanare la propria posizione con le modalità previste dall'articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012.</p> <p>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 agosto.</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 settembre.</p>

15 novembre	<p>Registrazioni contabili Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p>Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le 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>
---------------------------	--

Seminario di specializzazione di mezza giornata

Safeguarding e protezione dei minori nello sport

Il seminario si propone di analizzare i contenuti del d.lgs. 36/21 e del d.lgs.39/21 sul tema della protezione dei minori, sul contrasto alla violenza di genere e discriminazione nello sport che hanno introdotto l'obbligo di adottare modelli organizzativi e di controllo dell'attività sportiva e codici di condotta. Vengono analizzate alcuni regolamenti safeguarding adottati dalle federazioni e modelli tipo per i sodalizi sportivi.

in diretta web dal 22 ottobre >

 **Euroconference**
 Centro Studi Tributari

Strumenti e procedure per l'affidamento degli impianti sportivi: il quadro generale a seguito della maturazione delle Riforme

Lorenzo Bolognini – avvocato

Il 2023 è stato un anno caratterizzato dall'intervento di numerose norme che hanno in parte riformato il contesto delle procedure e degli strumenti per l'affidamento della gestione degli impianti sportivi.

Il D.Lgs 201/2022, entrato in vigore il 31 dicembre 2022, disciplina i servizi pubblici locali di rilevanza economica; nel suo campo di applicazione rientra anche la gestione di impianti sportivi dotati di una potenziale remuneratività: l'[articolo 14](#), in combinato disposto con l'[articolo 15](#), prescrive l'adozione di procedure a evidenza pubblica secondo il Codice dei contratti pubblici; il precedente [articolo 4](#) prevede che le disposizioni del medesimo D.Lgs. 201/2022 prevalgano sulle normative di settore eventualmente contrastanti.

Il 1° luglio 2023 ha acquisito efficacia il D.Lgs. 36/2023, che ha sostituito il vecchio Codice dei contratti pubblici e che, coordinandosi con il citato D.Lgs. 201/2022, prescrive sempre il ricorso a procedure a evidenza pubblica per l'affidamento della gestione di concessioni, comprese quelle riferite alla gestione di impianti sportivi. Ciò vale anche per il project financing di cui al suo [articolo 193](#).

Nel gennaio 2023 è entrato in vigore il D.Lgs. 38/2021 facente parte della Riforma dello sport ove, al di là di una procedura per molti aspetti analoga al project financing (regolata sulla base dell'[articolo 4](#), commi 1-11) si prevedono 2 ipotesi di affidamento diretto: una all'[articolo 4](#), comma 12, che può essere azionata dall'associazione o dalla società sportiva che già gestisce l'impianto sportivo per riqualificarlo e per ridefinire, contestualmente, i termini contrattuali della relativa gestione, probabilmente anche mediante la proroga del contratto; l'altra all'[articolo 5](#), che può essere attivata sempre da un'associazione o da una società sportiva per la riqualificazione e per la gestione di un impianto sportivo, questa volta non necessariamente già oggetto di gestione.

Nell'analisi delle procedure e degli strumenti di affidamento della gestione di impianti sportivi non si può prescindere dal rilevare una incompatibilità tra le norme che prevedono l'affidamento diretto e le norme che impongono le gare ai sensi del Codice dei contratti pubblici, con il rischio che le prime debbano essere disapplicate salvo poter identificare una soluzione interpretativa che ne circoscriva il campo di applicazione, escludendo tale contrasto.

Premessa

Il 2023 (incluso anche il 31 dicembre 2022) è stato l'anno delle Riforme per quanto attiene alla disciplina degli strumenti e delle procedure per l'affidamento degli impianti sportivi.

In ordine cronologico, sono entrati in vigore:

1. D.Lgs. 201/2022 *"Riordino della disciplina dei servizi pubblici locali di rilevanza economica"*;
2. D.Lgs. 38/2021 *"Attuazione dell'articolo 7 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante misure in materia di riordino e riforma delle norme di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi"*;
3. D.Lgs. 36/2023 *"Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante delega al Governo in materia di contratti pubblici"*.

Il D.Lgs. 201/2022 è entrato in vigore il 31 dicembre 2022 ed è un testo normativo di grande rilievo in quanto, come ribadito dalla giurisprudenza, la gestione degli impianti sportivi corrisponde a un servizio pubblico locale (fra le tante: TAR Milano 26/2024; Consiglio di Stato, n. 858/2021 e n. 5915/2021).

Il D.Lgs. 38/2021, sebbene sia stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale già nel marzo 2021, è entrato in vigore solo il 1° gennaio 2023 (come da suo [articolo 12-bis](#), introdotto per prorogare tale entrata in vigore in modo da superare la fase critica della pandemia) e sappiamo essere una parte importante della Riforma dello sport avendo introdotto nuove e interessanti, ancorché discusse, procedure per l'affidamento di impianti sportivi, anche in via diretta.

Il D.Lgs. 36/2023 ha acquisito efficacia dal 1° luglio 2023 e, costituendo il nuovo Codice dei contratti pubblici, rappresenta un testo fondamentale, soprattutto il suo Libro IV che disciplina i PPP e le concessioni.



Si potrebbe dire che l'insieme dei citati testi normativi fornisce un quadro completo delle opzioni di cui gli operatori del settore (pubblici e privati) possono e devono tenere conto quando si pone il tema dell'affidamento della gestione di un impianto sportivo.

Tali opzioni saranno di seguito valutate facendo il punto a distanza di mesi dall'entrata in vigore dei suddetti testi normativi.

Il D.Lgs. 201/2022

In merito al D.Lgs. 201/2022 occorre fin da subito chiarire che lo stesso disciplina i servizi pubblici locali *"di rilevanza economica"*. Quindi, nel campo di applicazione delle sue disposizioni normative rientrano soltanto gli impianti sportivi con rilevanza economica.

La distinzione tra impianti sportivi con e senza rilevanza economica – sulla quale non ci si dilunga in questa sede – è stata ripresa più volte dalla giurisprudenziale e anche da autorevole prassi (si ricorda la deliberazione ANAC n. 1300/2016).

Una delle sentenze che, ancorché non propriamente recente, ha affrontato in modo puntuale e approfondito la tematica inerente la rilevanza o non rilevanza economica della gestione degli impianti sportivi è quella del Consiglio di Stato n. 858/2021: basta ricordare che l'impianto con rilevanza economica – che, quindi, rientra nel campo di applicazione del D.Lgs. 201/2022 – è quello la cui gestione è potenzialmente remunerativa, potenzialmente capace di una redditività. Si riporta un passaggio della sentenza ricordando che, secondo il Consiglio di Stato, la redditività sussiste quando sussiste la:

“possibilità di coprire i costi di gestione attraverso il conseguimento di un corrispettivo economico nel mercato”, mentre il servizio di gestione è privo di remuneratività “quando è strutturalmente antieconomico... perché il mercato non è in grado o non è interessato a fornire quella prestazione”.

A quest'ultimo proposito, sono ordinariamente da considerarsi privi di rilevanza economica gli impianti sportivi *“di ridotte dimensioni, per i quali non è ipotizzabile l'uso a tariffa”.*

Orbene, assunto che il D.Lgs. 201/2022 riguarda solo la gestione degli impianti sportivi con rilevanza economica, occorre porre l'attenzione su alcuni aspetti preliminari.

Si fa riferimento alla norma di cui all'[articolo 1](#) (“Oggetto”), comma 3, D.Lgs. 201/2022, dove si dice che *“Il presente decreto assicura, nel rispetto del diritto dell'Unione europea e ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, la tutela e la promozione della concorrenza...”*: ciò lascia intendere che il Decreto in esame impone che l'affidamento dei servizi pubblici locali di rilevanza economica, come la gestione di impianti sportivi dotati di redditività potenziale, avvenga nel rispetto del principio della concorrenza, quindi con gara, concetto ribadito anche dal successivo [articolo 3](#), comma 2, D.Lgs. 201/2022.

Si fa riferimento, inoltre, a quanto previsto al suo [articolo 4](#), comma 1, D.Lgs. 201/2022, dove si prevede: *“Le disposizioni del presente decreto si applicano a tutti i servizi di interesse economico generale prestati a livello locale, integrano le normative di settore e, in caso di contrasto, prevalgono su di esse ...”*: questa norma è da tenere presente soprattutto quando, nell'ultimo paragrafo del presente approfondimento, si rileverà la possibile sussistenza di un contrasto tra il D.Lgs. 201/2022, che promuove le gare richiamando l'applicazione del Codice dei contratti pubblici di fonte comunitaria, e le norme della Riforma dello sport che consentono affidamenti diretti.

Ciò detto, in merito alla “Scelta della modalità di gestione del servizio pubblico locale”, occorre passare direttamente all'[articolo 14](#), D.Lgs. 201/2022 che indica le ipotesi di seguito riportate testualmente:

- a) affidamento a terzi mediante procedura a evidenza pubblica, secondo le modalità previste dall'articolo 15, nel rispetto del diritto dell'Unione europea;*
- b) affidamento a società mista, secondo le modalità previste dall'articolo 16, nel rispetto del diritto dell'Unione europea;*
- c) affidamento a società in house, nei limiti fissati dal diritto dell'Unione europea, secondo le modalità previste dall'articolo 17;*
- d) limitatamente ai servizi diversi da quelli a rete, gestione in economia o mediante aziende speciali di cui all'articolo 114 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000”.*

In definitiva, per quanto interessa maggiormente, si può assumere che, tralasciando l'ipotesi di affidamento a società mista (oggettivamente poco diffusa per la quale, in ogni caso, occorre ricordare che il socio privato deve essere selezionato mediante procedure a evidenza pubblica), l'ipotesi di affidamento *in house* (questa, invero, ha un certo livello di diffusione) e l'ipotesi di affidamento ad azienda speciale, il D.Lgs. 201/2022 impone il ricorso a procedure a evidenza pubblica per l'affidamento della gestione degli impianti sportivi pubblici a rilevanza economica a favore di gestori privati.

Nel definire la regolamentazione delle procedure a evidenza pubblica a cui ricorrere, l'[articolo 15](#), D.Lgs. 201/2022 richiama “la disciplina in materia di contratti pubblici” esplicitando, inoltre, un *favor* per “il ricorso a concessioni di servizi rispetto ad appalti pubblici di servizi, in modo da assicurare l'effettivo trasferimento del rischio operativo in capo all'operatore”: si può dedurre che la fonte da cui attingere per la regolamentazione specifica della procedura di affidamento dovrebbe essere data dal Libro IV, Parte II, Titolo II ([articolo 182](#) e ss.) del Codice dei contratti pubblici che, infatti, disciplina l'affidamento dei contratti di concessione.

Quindi, senza dilungarsi ulteriormente in questa analisi per lasciare adeguato spazio anche agli altri argomenti, si può concludere che, in forza del D.Lgs. 201/2022, l'affidamento a terzi della gestione di impianti sportivi con rilevanza economica dovrebbe avvenire con procedure a evidenza pubblica, in particolare, quelle di cui al Codice dei contratti pubblici, preferibilmente ricorrendo all'istituto della concessione (quello in cui il corrispettivo spettante al gestore corrisponde al diritto di incassare i proventi della gestione) anziché a quello dell'appalto (corrispondente a quello, raro per gli impianti sportivi, in cui i proventi della gestione vengono incassati dall'Amministrazione la quale paga un corrispettivo fisso al gestore).

Invece, quando gli impianti sportivi non hanno rilevanza economica, tenuto conto di quanto chiarito dall'autorevole giurisprudenza sopra richiamata (Consiglio di Stato n. 858/2021), il relativo affidamento dovrebbe essere riconducibile a una *"concessione strumentale del bene pubblico"* (quindi, non una concessione di servizi ma una concessione di beni) per la cui disciplina non occorre rifarsi alle suddette disposizioni del Codice dei contratti pubblici (parte II, Libro IV), come previsto dal suo [articolo 181](#), comma 1.

Il D.Lgs. 36/2023

I testi normativi richiamati in premessa sono stati riportati nella stessa premessa seguendo l'ordine cronologico della relativa entrata in vigore. Nell'analisi di tali testi normativi, tuttavia, si seguirà un diverso ordine, basato su un criterio logico legato agli argomenti che si intendono esporre cosicché, per secondo, si affronta il D.Lgs. 36/2023 (c.d. Codice dei contratti pubblici).

L'approfondimento sul Codice dei contratti pubblici richiederebbe un intero manuale. Noi lo limitiamo a quelle specifiche norme che identificano le modalità di affidamento delle concessioni di servizi (o anche di servizi e lavori), che è quanto ci interessa riferendoci all'affidamento della gestione degli impianti sportivi, fermo restando l'obiettivo che ci si è posti, consistente nell'identificare il ventaglio delle opzioni di cui tenere conto in relazione a tale affidamento.

Innanzitutto, occorre precisare che il D.Lgs. 201/2022 e il Codice dei contratti pubblici sono puntualmente raccordati tra loro. È sufficiente richiamare la norma di cui all'[articolo 176](#), comma 2, D.Lgs. 36/2023, ove si prevede che *"Alle concessioni di servizi economici d'interesse generale si applicano le norme della presente Parte.... Per i profili non disciplinati si applica il decreto legislativo 23 dicembre 2022, n. 201..."*: aumenta sempre di più il convincimento che non sia agevole sfuggire dal paradigma secondo cui la gestione di un impianto sportivo con rilevanza economica (nel campo di applicazione del D.Lgs. 201/2022) debba essere affidata con le procedure a evidenza pubblica del Codice (D.Lgs. 36/2023) e che non ci sia molto spazio per le soluzioni alternative dell'affidamento diretto.

Ciò posto, come anticipato nel paragrafo precedente, sono gli articoli [182](#) e ss., del Codice che identificano le modalità di affidamento di una concessione.

L'articolo 182, D.Lgs. 36/2023 esordisce disponendo:

"Gli enti concedenti che intendono aggiudicare una concessione rendono nota tale intenzione per mezzo di un bando di concessione".

Ne deriva che, in linea di principio, l'affidamento di una concessione per la gestione di un impianto sportivo (a rilevanza economica) debba avvenire con procedura aperta o ristretta (comunque indetta

mediante un bando) nel rispetto delle prescrizioni di cui all'[articolo 183](#), D.Lgs. 36/2023 (“Procedimento”) che, quanto alla concorrenza da garantire, al comma 4, prevede:

“L’ente concedente può limitare il numero di candidati o di offerenti a un livello adeguato, purché ciò avvenga in modo trasparente e sulla base di criteri oggettivi. Il numero di candidati o di offerenti invitati a partecipare deve essere sufficiente a garantire un’effettiva concorrenza”.

Soltanto nel caso in cui la concessione oggetto di affidamento sia sotto soglia comunitaria – si ricorda che la soglia comunitaria, al momento, è pari a 5.538.000 euro e che il valore di una concessione “è costituito dal fatturato totale del concessionario generato per tutta la durata del contratto, al netto dell’IVA, stimato dall’ente concedente” ([articolo 179](#), comma 1, D.Lgs. 36/2023) – è possibile ricorrere alla procedura negoziata con le modalità previste dall'[articolo 187](#), comma 1, D.Lgs. 36/2023:

“Per l’affidamento dei contratti di concessione il cui valore sia inferiore alla soglia di cui all’articolo 14, comma 1, lettera a), l’ente concedente può procedere mediante procedura negoziata, senza pubblicazione di un bando di gara, previa consultazione, ove esistenti, di almeno 10 operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti, individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici. Resta ferma la facoltà per l’ente concedente di affidare gli stessi contratti di concessione di importo inferiore alla soglia europea mediante le procedure di gara disciplinate dal presente Titolo II” (vale a dire mediante procedure aperte o ristrette e, quindi, ancor più orientate verso la concorrenza di quanto lo sia la procedura negoziata).

Ne deriva che, per un impianto sportivo a rilevanza economica, l’affidamento ordinariamente strutturato su una procedura aperta o una procedura ristretta, possa invece avvenire mediante procedura negoziata se il fatturato presunto della relativa gestione per tutta la durata della concessione - la durata massima è pari a 5 anni, salvo il caso in cui occorra prevedere una durata maggiore a fronte della necessità di ammortamento di eventuali investimenti posti a carico del concessionario ([articolo 178](#), comma 2, D.Lgs. 36/2023) – non superi 5.538.000 euro.

Tuttavia, anche nel caso di procedura negoziata, l’individuazione degli operatori economici da invitare non può avvenire in modo arbitrario o casuale ma sulla base di indagini di mercato o di elenchi di operatori economici. A quest’ultimo proposito, essendo di supporto anche il recente Comunicato del Presidente dell’ANAC in data 5 giugno 2024 per l’individuazione dei criteri utili alla gestione delle indagini di mercato e alla formazione dei suddetti elenchi, occorre certamente tenere conto delle previsioni di cui all’Allegato II.1 al Codice secondo il quale:

– nel caso in cui si ricorra all’indagine di mercato “La stazione appaltante assicura l’opportuna pubblicità dell’attività di esplorazione del mercato...” e “A tal fine... pubblica un avviso sul suo sito

istituzionale e sulla Banca dati nazionale dei contratti pubblici dell'ANAC", fermo restando che "La durata della pubblicazione è stabilita in ragione della rilevanza del contratto, per un periodo minimo identificabile in quindici giorni, salva la riduzione del suddetto termine per motivate ragioni di urgenza a non meno di cinque giorni" ([articolo 2](#), comma 2, dell'Allegato II.1, D.Lgs. 36/2023);

– nel caso in cui si ricorra a elenchi di operatori economici precostituiti (piuttosto raro per l'affidamento della gestione di impianti sportivi), occorre considerare che gli stessi elenchi devono essere formati preventivamente "... a seguito di avviso pubblico ..." che deve essere "reso conoscibile mediante pubblicazione sul sito istituzionale della stazione appaltante e sulla Banca dati nazionale dei contratti pubblici dell'ANAC" ([articolo 3](#), comma 1, dell'Allegato II.1, D.Lgs. 36/2023).

Fermo restando tutto quanto sopra esposto e rimanendo nell'ambito della concessione per la gestione di un impianto sportivo a rilevanza economica, un ulteriore strumento per il relativo affidamento è dato dalla "finanza di progetto", nel rispetto della procedura di cui all'[articolo 193](#), Codice.

Anche in questo caso per ragioni di economia, non ci si dilunga sulla disciplina della procedura di affidamento mediante finanza di progetto ma è sufficiente ricordare che la proposta a iniziativa privata con prelazione a beneficio del promotore (il *project financing*, come noto, richiede comunque una procedura di gara alla cui base sarà posta la proposta del promotore che potrà beneficiare del diritto di prelazione nella stessa gara) può essere formulata anche per una mera concessione di gestione, in assenza di lavori.

Il D.Lgs. 38/2021

Da ultimo si affronta l'analisi del D.Lgs. 38/2021 che è certamente la più delicata.

La Riforma dello sport ha introdotto 3 procedure di affidamento della gestione di impianti sportivi, dovendosi sottolineare che tutte le 3 procedure presuppongono anche la realizzazione di lavori.

La procedura di cui all'articolo 4, commi 1-11, D.Lgs. 38/2021

La prima procedura è quella disciplinata dall'[articolo 4](#), commi 1-11, D.Lgs. 38/2021.

Si tratta della riproposizione di quella che, a suo tempo, era stata chiamata "legge sugli stadi" e riguarda iniziative finalizzate all'"ammodernamento" o alla "costruzione di impianti sportivi" oltre che "tutti gli interventi comunque necessari per riqualificare le infrastrutture sportive non più adeguate alle loro esigenze funzionali" (comma 1).

Quindi, come detto, l'iniziativa deve contemplare, oltre alla gestione dell'impianto sportivo, anche la sua riqualificazione, il suo ammodernamento ovvero la sua costruzione.

Quella di cui all'[articolo 4](#), commi 1-11, D.Lgs. 38/2021, è una procedura articolata (in parte applicabile anche per gli impianti sportivi privati ma noi concentriamo l'attenzione soltanto su quelli pubblici) che presuppone:

1. la preventiva presentazione all'Amministrazione interessata di un Docfap (documento di fattibilità delle alternative progettuali) e di un piano economico-finanziario;
2. l'eventuale riconoscimento del pubblico interesse per l'iniziativa a seguito di conferenza di servizi preliminare;
3. la successiva integrazione dei predetti elaborati con un progetto di fattibilità tecnica ed economica costituente lo sviluppo del Docfap, con una bozza di convenzione atta a disciplinare il rapporto con l'Amministrazione interessata e con un piano economico-finanziario, in questa fase asseverato da un soggetto abilitato (banche, intermediari finanziari o società di revisione);
4. l'eventuale approvazione del progetto come sopra implementato, previa conferenza di servizi decisoria.

Giunti all'approvazione del progetto, il comma 11 prevede che *"In caso di interventi da realizzare su aree di proprietà pubblica o su impianti pubblici esistenti..., il progetto di fattibilità tecnica ed economica approvato è posto a base di procedura di affidamento..."* fermo restando che *"Alla gara è invitato anche il soggetto proponente..."* il quale, *"nell'ipotesi in cui non risulti aggiudicatario, può esercitare il diritto di prelazione... se dichiara di impegnarsi ad adempiere alle obbligazioni contrattuali alle medesime condizioni offerte dall'aggiudicatario"* (la norma, poi, richiama espressamente l'applicabilità delle norme del Codice dei contratti pubblici in materia di finanza di progetto).

Quindi, la procedura di cui all'articolo 4, commi 1-11, D.Lgs. 38/2021, si conclude esattamente come un *project financing* disciplinato dal D.Lgs. 36/2023 (prevedendosi anche il diritto di prelazione del promotore nella gara). La fase iniziale è diversa dal *project financing* potendola considerare ripartita in 2 "sotto-fasi" la prima delle quali può essere avviata con un documento (il Docfap) più semplice di quello richiesto per avviare una iniziativa di *project financing* ai sensi del Codice (progetto di fattibilità tecnica ed economica-PFTE).



In sintesi, l'esperienza di questi mesi successivi all'entrata in vigore del D.Lgs. 38/2021 e del D.Lgs. 36/2023 ha visto più frequentemente il ricorso al *project financing* disciplinato da quest'ultimo Decreto quando l'intervento da proporre non risultava particolarmente complesso e, quindi, la predisposizione del relativo PFTE non risultava eccessivamente onerosa (si ricorda che, con il nuovo codice, il PFTE corrisponde di fatto a quello che in passato veniva qualificato come progetto definitivo, vale a dire quel livello di progettazione già sufficientemente dettagliato per

consentire l'ottenimento dei pareri e delle autorizzazioni di tutte le Autorità competenti).

Per interventi più complessi (ipotesi di riqualificazione di un grande impianto sportivo o costruzione di un impianto sportivo con investimenti milionari), spesso si è preferito adottare la procedura di cui all'[articolo 4](#), commi 1-11, D.Lgs. 38/2021, potendola avviare con un più semplice (e meno dispendioso) Docfap, in modo da verificare subito la sussistenza dell'interesse pubblico a dar seguito all'iniziativa, prima di assumere l'ingente costo necessario per la predisposizione del PFTE.

La procedura di cui all'articolo 4, comma 12, D.Lgs. 38/2021

Fermo restando che quella di cui ai commi 1-11, articolo 4, D.Lgs. 38/2021, può essere attivata da qualunque operatore, con o senza la partecipazione di una associazione/società sportiva, il comma 12, articolo 4, D.Lgs. 38/2021, introduce un'ulteriore procedura costituente una prerogativa riconosciuta solo a tali ultimi soggetti che, peraltro, siano già utilizzatori dell'impianto sportivo interessato. Infatti, si prevede che:

“Le misure di semplificazione e di incentivazione di cui al presente articolo si applicano anche nel caso in cui la proposta di ammodernamento e riqualificazione sia presentata dalla sola associazione o società sportiva dilettantistica o professionistica utilizzatrice dell'impianto”.

L'estratto della norma sopra riportato fa intendere che, quando la proposta viene presentata dalla (sola) associazione/società sportiva utilizzatrice dell'impianto, la procedura sia analoga a quella di cui ai precedenti commi 1-11, articolo 4, D.Lgs. 38/2021 (come sopra sinteticamente esposta) con una differenza di non poco conto, però, che riguarda la fase conclusiva della stessa.

Infatti, il comma 12, articolo 4, D.Lgs. 38/2021, prevede che:

“Il documento di fattibilità può altresì contemplare la ridefinizione dei termini contrattuali in essere per l'utilizzo da parte della Società e Associazione sportiva proponente dell'impianto oggetto di intervento... in considerazione dell'intervento di ristrutturazione...”.

Se ne deduce che, se una associazione/società sportiva utilizzatrice di un impianto sportivo (quindi, che ne ha già assunto la gestione) riscontra un'esigenza di ammodernamento o di riqualificazione dello stesso, può formulare una proposta in tal senso - prima con il Docfap da sviluppare, in caso di buon esito della prima fase, nell'ambito di un PFTE – potendo prevedere, con la medesima proposta, *“la ridefinizione dei termini contrattuali in essere... in considerazione dell'intervento di ristrutturazione”.* La ridefinizione dei termini contrattuali, ragionevolmente, si dovrebbe tradurre in un prolungamento della durata della gestione: rinnovo della concessione in cambio di investimenti, vale a dire una pratica che negli anni passati aveva avuto una certa diffusione ancorché talvolta contestata nelle

sedi giudiziarie e che, oggi, troverebbe un suo fondamento normativo nell'[articolo 4](#), comma 12, D.Lgs. 38/2021.

La procedura di cui all'articolo 5, D.Lgs. 38/2021

Una terza procedura introdotta dalla Riforma dello sport è quella di cui all'[articolo 5](#), D.Lgs. 38/2021. Di essa si è parlato molto perché ammette espressamente l'affidamento diretto della gestione degli impianti sportivi, del resto, dando attuazione al criterio direttivo fissato dall'[articolo 7](#), comma 2, lettera f), L. 86/2019, vale a dire la Legge Delega alla quale il D.Lgs. 38/2021 ha dato attuazione.

Anche in questo caso si ha a che fare con una prerogativa riconosciuta esclusivamente alle "Associazioni e le Società Sportive senza fini di lucro", le quali possono assumere iniziative che contemplino "la rigenerazione, la riqualificazione e l'ammodernamento" oltre che "la successiva gestione" di un impianto sportivo, presentando "un progetto preliminare accompagnato da un piano di fattibilità economico finanziaria" all'ente locale "sul cui territorio insiste l'impianto sportivo" stesso. A fronte di una tale proposta, la procedura si presenta molto semplice:

"Se l'ente locale riconosce l'interesse pubblico del progetto, affida direttamente la gestione gratuita dell'impianto all'associazione o alla società sportiva per una durata proporzionalmente corrispondente al valore dell'intervento e comunque non inferiore a cinque anni".

Invero, ancorché la norma non lo preveda espressamente, è ragionevole pensare che il riconoscimento del pubblico interesse della proposta possa presupporre una preventiva fase di confronto con l'ente locale, durante la quale la proposta stessa potrà essere modificata in funzione delle richieste formulate da quest'ultimo. Inoltre, atteso che ci si riferisce comunque a un intervento che interessa una struttura pubblica, difficilmente si potrà prescindere da una delibera di Consiglio comunale (probabilmente successiva a quella di Giunta, funzionale alla dichiarazione di pubblico interesse) essendo il Consiglio l'organo comunale a cui spetta la competenza esclusiva per l'introduzione dell'intervento stesso negli strumenti di programmazione dell'ente e, in particolare, nel piano triennale delle opere pubbliche ([articolo 42](#), Testo Unico enti locali).

Conclusioni

In merito alla procedura di cui all'[articolo 5](#), D.Lgs. 38/2021, così come a quella contemplata dall'[articolo 4](#), comma 12, D.Lgs. 38/2021, rimane ancora forte il dubbio relativo alla possibilità di ricorrere all'affidamento diretto nell'ambito di un più ampio sistema normativo, di fonte comunitaria, che tende a osteggiare tale possibilità, promuovendo invece la concorrenza, con forme più o meno ampie a seconda dell'importanza e del valore del contratto da affidare.

Proprio questo dubbio ha spinto alcune Amministrazioni (comunque interessate a ricorrere all'[articolo 5](#), D.Lgs. 38/2021, che consente l'adozione di una procedura semplice e snella) a pubblicare un avviso preventivo finalizzato a rappresentare l'interesse a ricevere proposte ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 38/2021, in questo modo salvaguardando i principi della concorrenza, della pubblicità e della trasparenza: a ben guardare, se si dovesse concludere che l'articolo 5, D.Lgs. 38/2021, non è applicabile per l'affidamento della gestione degli impianti sportivi con rilevanza economica il cui affidamento dovrebbe avvenire, invece, mediante applicazione del Codice dei contratti pubblici come stabilito dal D.Lgs. 201/2022 (cfr. paragrafi precedenti), anche la soluzione dell'avviso esplorativo preventivo non sarebbe giuridicamente ineccepibile ancorché meno "estrema" dell'affidamento diretto *tout court*.

Al di là della soluzione pratica di cui sopra, per non dover sostenere che tali norme andrebbero disapplicate secondo le indicazioni espresse in via generale anche dalla Corte di Giustizia, a fronte del contrasto tra la norma nazionale e la norma comunitaria la quale ultima è da considerarsi prevalente, occorre verificare se all'articolo 5, D.Lgs. 38/2021, possa essere assegnato un campo di applicazione che non faccia emergere tale contrasto.

Un'ipotesi potrebbe essere quella di circoscrivere il suo campo di applicazione agli impianti sportivi privi di rilevanza economica che, come sopra visto, non sono soggetti al Codice dei contratti pubblici, costituente attuazione delle Direttive comunitarie in materia di appalti e di concessioni: non ci sarebbe contrasto perché le norme avrebbero campi di applicazione diversi. Tale ipotesi, tuttavia, apre un altro dubbio, vale a dire quello inerente la compatibilità dell'articolo 5, D.Lgs. 38/2021, con gli impianti sportivi privi di rilevanza economica posto che l'articolo 5, D.Lgs. 38/2021, presuppone investimenti da ammortizzare attraverso i ricavi derivanti dalla gestione degli stessi impianti.

Un'altra ipotesi potrebbe essere quella di circoscrivere il campo di applicazione dell'articolo 5, D.Lgs. 38/2021, ai soli casi in cui la concessione per la gestione degli impianti sportivi assuma un valore al di sotto della soglia comunitaria (5.538.000 euro), valore da calcolarsi come sopra visto.

Anche questa soluzione, però, pare non essere del tutto sostenibile alla luce degli orientamenti che si sono espressi negli anni in merito alla necessità di applicare i principi generali propri dell'ordinamento comunitario (concorrenza, trasparenza, *par condicio* che, evidentemente, fanno a pugni con l'affidamento diretto) anche per gli appalti e per le concessioni sotto soglia (si richiama la circolare del Dipartimento per gli affari europei n. 8756/2002 che, peraltro, include uno specifico passaggio riferito proprio alle concessioni di servizi che sono quelle che interessano la gestione degli impianti sportivi pubblici).

Tanto più che, molto recentemente, con parere n. 2409/2024, il MIT ha escluso la possibilità di ricorrere all'affidamento diretto anche per le "micro-concessioni" di valore inferiore ai 140.000 euro, al di sotto del quale, secondo il Codice dei contratti pubblici, sarebbe possibile invece l'affidamento

diretto degli appalti, rilevando che anche per tali “*micro-concessioni*” si applica la regola stabilita dall'[articolo 187](#) dello stesso Codice per le concessioni sotto soglia, vale a dire la procedura negoziata con invito di almeno 10 operatori economici, se esistenti.

Seminario di specializzazione di 2 mezze giornate

Novità IVA per terzo settore e sport

Per ragioni sostanzialmente riconducibili ad un errato recepimento delle disposizioni Iva di stampo comunitario il legislatore nazionale, con effetti a partire dal prossimo 1° gennaio 2025 manda definitivamente in soffitta le storiche disposizioni contenute nell'art.4 co.4 e seguenti del Decreto Iva che per alcuni decenni hanno rappresentato un punto fermo nella disciplina Iva delle organizzazioni sportive e del terzo settore. Da tale data esse lasceranno il posto alle nuove previsioni contenute nell'art.10 del medesimo decreto: un passaggio da esclusione ad esenzione che obbligherà tutti i sodalizi sportivi e del terzo settore, e i loro addetti (consulenti in primis), a “ripensare” le impostazioni di natura contabile e fiscale applicabili su tale versante impositivo.

in diretta web dal 23 ottobre >

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

Associazioni e sport n. 10/2024

Sodalizi sportivi dilettantistici: le novità del c.d. Decreto *Omnibus*

Luca Caramaschi – dottore commercialista e pubblicista in Mantova

Sono in vigore dallo scorso 10 agosto 2024 le previsioni normative contenute nel D.L. 113/2024 (c.d. Decreto Omnibus) recentemente convertito nella L. 143/2024, recante misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi e interventi di carattere economico. È in particolare agli articoli [3](#), [4](#) e [5](#), D.L. 113/2024 che il Legislatore introduce rilevanti disposizioni per il comparto sportivo dilettantistico. Vediamo pertanto di sintetizzare i contenuti di tali novità che, con particolare riferimento alle previsioni contenute nell'articolo 3 del provvedimento, si pongono in stretta correlazione con le ulteriori novità Iva che entreranno in vigore dal prossimo 1° gennaio 2025.

Confermata l'esclusione da Iva anche per le Ssd

Con l'articolo 3, D.L. 113/2024 recentemente approvato (e rubricato "Proroga regime Iva associazioni e società sportive dilettantistiche"), non modificato nella sostanza in occasione della recentissima conversione in Legge del provvedimento, viene stabilito che fino alla data di entrata in vigore delle disposizioni di cui all'[articolo 5](#), comma 15-*quater*, D.L. 146/2021 (la nuova disciplina di esenzione Iva applicabile dal 1° gennaio 2025) possono ritenersi applicabili le disposizioni di cui all'[articolo 4](#), comma 4, D.P.R. 633/1972,

– sia da parte delle Asd (e finì qui, nulla di eclatante in quanto il regime di esclusione da Iva è previsto direttamente dalla norma);

– ma anche - in virtù di quanto previsto dall'[articolo 90](#), comma 1, L. 289/2002 - da parte delle Ssd.

È quindi con riferimento a questi ultimi soggetti, le Ssd, che il Legislatore interviene finalmente per confermare l'applicabilità di una norma (l'articolo 4, D.P.R. 633/1972), sulla quale l'Agenzia delle entrate non si è mai formalmente espressa nonostante gli operatori l'avessero diffusamente applicata. A dire il vero (e lo testimoniamo, ad esempio, i lavori preparatori della *maxi circolare n. 18/E/2018*) l'Agenzia delle entrate, pur senza mai dichiararlo in modo esplicito, ha sempre tenuto un atteggiamento prudente nella vicenda riguardante l'applicabilità dell'agevolazione Iva in capo alle società di capitali sportive dilettantistiche, soggetti dichiarati dalla stessa Agenzia delle entrate "commerciali per natura" e in quanto tali rientranti tra i soggetti menzionati dalla lettera a), comma 1, [articolo 73](#), Tuir.

La conferma normativa, tuttavia, più che valere per il futuro (stiamo parlando dei pochi mesi che ci separano dalla fine dell'anno 2024, dopo di che si assisterà all'abrogazione della disposizione di esclusione contenuta nel comma 4, [articolo 4](#), D.P.R. 633/1972 in favore dell'esenzione prevista dall'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972) assume estrema rilevanza – soprattutto ai fini accertativi e quindi in chiave contenziosa – per la successiva previsione legislativa che fa salvi tutti i comportamenti pregressi dei contribuenti (in particolare proprio le Ssd) che hanno escluso da Iva i corrispettivi specifici ricevuti dai propri tesserati in relazione ad attività conformi agli scopi istituzionali di natura sportiva.

Occorre dire, poi, che questa interpretazione sempre più estensiva della previsione contenuta nel comma 1, [articolo 90](#), L. 289/2002, secondo la quale “... le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro”, potrebbe addirittura contribuire a rivedere certe “chiusure” fatte dall'Agenzia delle entrate proprio con riferimento a talune agevolazioni tipiche degli enti non commerciali che non sono state ritenute applicabili per le Ssd (si pensi alla disposizione contenuta nell'[articolo 143](#), Tuir riferita alla decommercializzazione dei contributi derivanti da convenzioni con la P.A. o con riferimento all'esenzione ai fini Imu per gli immobili impiegati nello svolgimento dell'attività “istituzionale”). Va tenuto presente, infatti, che tra le importanti abrogazioni recate dai Decreti delegati di Riforma dello sport figurano molte previsioni contenute proprio nell'articolo 90, L. 289/2002¹, ma non quella recata dal comma 1 che rimane pienamente in vigore anche nell'impianto normativo *post* Riforma dello sport.

Aliquota ridotta per i corsi sportivi invernali

Altra novità è contenuta nell'[articolo 5](#), Decreto *Omnibus*, anch'esso non modificato nella sostanza dalla Legge di conversione, che nei commi da 1 a 3 introduce nella [Tabella A](#), parte *II-bis*, D.P.R. 633/1972, il nuovo n. 1-*septies*) che prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 5% anche all'erogazione di corsi di attività sportiva invernale, come individuata dalle Federazioni di sport invernali riconosciute dal CONI, impartiti, anche in forma organizzata, da iscritti in appositi Albi regionali o nazionali, nella misura in cui tali corsi non siano esenti Iva.

Detta aliquota ridotta del 5%, fino all'entrata in vigore dell'[articolo 5](#), comma 15-*quater*, D.L. 146/2021 (ovvero, fino al 1° gennaio 2025), si potrà applicare sempreché le prestazioni non rientrino tra quelle escluse di cui all'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972, tenendo conto anche di quanto previsto dall'articolo 90, comma 1, L. 289/2002 (tale richiamo vale a estendere la disciplina di esclusione prevista dall'articolo 4, D.P.R. 633/1972, anche alle società di capitali sportive dilettantistiche).

¹ Nell'articolo 52, comma 2, lettera a), D.Lgs. 36/2021 viene disposta l'abrogazione dei commi 4, 5, 8, 17, 18, 18-*bis*, 19, 23, articolo 90, L. 289/2002.

Nel fare poi salva la disciplina delle operazioni pregresse (il Legislatore espressamente prevede che sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati prima del 10 agosto 2024), viene previsto che le prestazioni relative a corsi di attività sportiva invernale rese prima del 10 agosto 2024 (data di entrata in vigore del Decreto *Omnibus*) si intendono comprese tra quelle esenti ovvero, qualora ne ricorrano le condizioni, tra quelle escluse di cui all'[articolo 4](#), comma 4, D.P.R. 633/1972, tenendo sempre conto anche di quanto previsto dall'[articolo 90](#), comma 1, L. 289/2002.

Va detto che la norma non brilla per chiarezza in quanto nell'affermare che l'aliquota ridotta trova applicazione "nella misura in cui tali corsi non siano esenti Iva" non chiarisce a quale tipo di esenzione si deve fare riferimento. È bene ricordare, infatti, che nell'attesa dell'efficacia delle nuove previsioni contenute nell'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972, che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2025, il Legislatore ha da tempo (con decorrenza 17 agosto 2023) introdotto all'[articolo 36-bis](#), D.L. 75/2023 convertito dalla L. 112/2023 (e, quindi, con una disposizione "fuori sistema") una specifica ipotesi di esenzione che andrà in parte a sovrapporsi proprio con le nuove previsioni contenute nel Decreto Iva².

Manca poi una chiara definizione di "corsi di attività sportiva invernale, come individuata dalle Federazioni di sport invernali riconosciute dal CONI, impartiti, anche in forma organizzata, da iscritti in appositi albi regionali o nazionali" oltre che una precisa identificazione dell'aspetto soggettivo dell'agevolazione, temi sui quali è auspicabile un rapido intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate.

Rinnovato il tax credit sponsorizzazioni

È, invece, con l'[articolo 4](#), D.L. 113/2024 che il Legislatore, con l'obiettivo di sostenere gli operatori del settore sportivo, proroga anche per gli investimenti pubblicitari effettuati tra il 10 agosto e il 15 novembre 2024 la disciplina relativa al credito d'imposta per investimenti pubblicitari in favore di leghe, società sportive professionistiche, società e associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'[articolo 81](#), D.L. 104/2020. A tal fine viene autorizzata la spesa di 7 milioni di euro per l'anno 2024. Vediamo quindi l'*excursus* di questa agevolazione nata nel 2020, e applicata a "singhiozzo" dal Legislatore, compatibilmente con le risorse che di volta in volta è riuscito a mettere a disposizione.

L'origine dell'agevolazione (periodo 1° luglio 2020 – 31 dicembre 2020)

Con l'articolo 81, D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) il Legislatore ha introdotto un credito d'imposta in favore di un'ampia categoria di soggetti che instaurano rapporti promozionali con realtà

² Per un approfondimento di tale tematica e per l'analisi delle criticità della previsione contenuta nell'articolo 36-bis, D.L. 75/2023 si veda L. Caramaschi "[Dal 17 agosto 2023 sono esenti da Iva i servizi connessi allo sport](#)" in Associazioni e sport, n. 8-9/2023.

che operano in ambito sportivo dilettantistico e professionistico che presentano specifiche caratteristiche.

L'agevolazione di cui alla citata disposizione competeva in origine in relazione agli investimenti effettuati nel periodo che andava dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020 e riconosceva in linea teorica un credito d'imposta pari al 50% degli investimenti effettuati.

Infatti, posto che lo stanziamento complessivo per l'anno 2020 è stato fissato a 90 milioni di euro, il Legislatore aveva previsto che:

“Nel caso di insufficienza delle risorse disponibili rispetto alle richieste ammesse, si procede alla ripartizione tra i beneficiari in misura proporzionale al credito di imposta spettante calcolato ai sensi del presente articolo, con un limite individuale per soggetto pari al 5 per cento del totale delle risorse annue”.

Se consideriamo, poi, che alla richiamata incertezza circa la misura definitiva dell'agevolazione, era pure intervenuta la ritardata pubblicazione del regolamento attuativo (avvenuta solo con D.P.C.M. 30 dicembre 2020), il risultato è stato che nessun operatore aveva potuto instaurare rapporti promozionali con realtà sportive avendo la consapevolezza del beneficio, né tantomeno la garanzia di quanto poter godere del descritto credito d'imposta.

Il termine ultimo per la presentazione delle domande relative all'annualità 2020 era il 1° aprile 2021 (in totale sono state 2.400 le domande inviate).

In questo scenario a dir poco desolante, anch'essa in colpevole ritardo, intervenne solo in data 12 ottobre 2021 la pubblicazione dell'elenco provvisorio dei soggetti che avevano richiesto il citato credito d'imposta per le sponsorizzazioni sportive e, non appena verificato che i soggetti non avessero già ottenuto contributi statali eccedenti 200.000 euro o che avessero carichi pendenti con l'Agenzia delle entrate, il Dipartimento dello sport avrebbe pubblicato l'elenco definitivo.

Gli aspiranti candidati che non avevano trovato il loro nominativo o la ragione sociale nell'elenco provvisorio o che seppur presenti avessero riscontrato inesattezze sull'ammontare del *tax credit* attribuito o altre imprecisioni relative ai dati indicati avrebbero potuto richiedere informazioni telefoniche (ai numeri 06 6779 5144 o 06 6779 6428), a orari prestabiliti.

Infine, ciliegina sulla torta: solo in data 17 novembre 2021, a quasi un anno di distanza dalla sua emanazione, viene finalmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 274 il testo del richiamato D.P.C.M. 196/2020.

La prima estensione (periodo 1° gennaio 2021 – 31 dicembre 2021)

Dopo questa “partenza” dell'agevolazione, a dir poco difficoltosa, è con il successivo Decreto “Sostegni-bis” ([articolo 10](#), commi 1 e 2, D.L. 73/2021) che il Legislatore estende - confermando il

medesimo tetto di spesa dell'anno 2020 - la richiamata agevolazione anche in relazione alle spese promozionali sostenute per tutto l'anno 2021.

Le disposizioni attuative della misura agevolativa rimangono quelle contenute nel richiamato D.P.C.M. 30 dicembre 2020 mentre per le istruzioni relative alla presentazione delle domande era necessario "controllare" l'avvenuta pubblicazione delle stesse sul sito *web* del Dipartimento dello sport a inizio 2022.

La seconda estensione (periodo 1° gennaio 2022 – 31 marzo 2022)

Con l'[articolo 9](#), D.L. 4/2022, recante "Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico" (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 21 del 27 gennaio 2022,), il Legislatore ha previsto che le disposizioni di cui all'[articolo 81](#), D.L. 104/2020:

"si applicano anche per gli investimenti pubblicitari effettuati dal 1° gennaio 2022 al 31 marzo 2022, per i quali è prevista un'autorizzazione di spesa pari a 20 milioni di euro".

La terza estensione (periodo 1° gennaio 2023 – 31 marzo 2023)

Con il [comma 615](#), articolo 1, Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) il Legislatore ha modificato l'articolo 9, comma 1, D.L. 4/2022, convertito con la L. 25/2022, al fine di prevedere la possibilità di fruire del credito d'imposta a sostegno delle sponsorizzazioni sportive anche per il I trimestre del 2023 riconoscendo uno stanziamento pari a 35 milioni di euro.

La quarta estensione (periodo 1° luglio 2023 – 30 settembre 2023)

È, invece, con il successivo [articolo 37](#), D.L. 75/2023 (rubricato "Misure urgenti in materia di credito d'imposta a sostegno dell'associazionismo sportivo"), che il Legislatore dispone una ulteriore estensione del credito d'imposta anche in relazione alle sponsorizzazioni sportive effettuate nel trimestre luglio-settembre 2023.

Detta estensione interviene, per espressa previsione normativa, anche al fine di contrastare l'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas, autorizzando a tal fine lo stanziamento di una autorizzazione di spesa per un ulteriore milione di euro. Si ribadisce, inoltre, che l'agevolazione in commento risulta concessa nel rispetto e nei limiti previsti dalla disciplina europea in tema di aiuti "de minimis".

Con riguardo ai contenuti dell'agevolazione la disposizione contenuta nel recente D.L. 75/2023 precisa che l'investimento in campagne pubblicitarie - relativamente al trimestre compreso tra il 1° luglio 2023 e il 30 settembre 2023 - deve essere:

- di importo complessivo non inferiore a 10.000 euro;
 - rivolto a leghe e società sportive professionistiche e società e associazioni sportive dilettantistiche con ricavi, di cui all'[articolo 85](#), comma 1, lettere a) e b), Tuir, relativi al periodo d'imposta 2022, e comunque prodotti in Italia, almeno pari a 150.000 euro e fino a un massimo di 15 milioni di euro.
- Le società sportive professionistiche e società e associazioni sportive dilettantistiche interessate devono inoltre certificare di svolgere attività sportiva giovanile.

La quinta e ultima estensione prevista dal recente Decreto *Omnibus* (periodo 10 agosto 2024 – 15 novembre 2024)

Dopo gli annunci del Ministro dello sport Abodi con i quali esprimeva la necessità di ottenere una ulteriore proroga di questo credito d'imposta anche per l'anno 2024 (misura che tuttavia era subordinata all'ottenimento delle necessarie risorse finanziarie) è con l'[articolo 4](#), D.L. 113/2024 pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale n. 186 (c.d. Decreto *Omnibus*) che il Legislatore, con l'obiettivo di sostenere gli operatori del settore sportivo, proroga anche per gli investimenti pubblicitari effettuati tra il 10 agosto e il 15 novembre 2024 la disciplina relativa al credito d'imposta per investimenti pubblicitari in favore di leghe, società sportive professionistiche, società e associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'[articolo 81](#), D.L. 104/2020. A tal fine viene autorizzata la spesa di 7 milioni di euro per l'anno 2024.

Si potrà notare come si sia ben lontani dagli stanziamenti di 90 milioni di euro che hanno caratterizzato sia il semestre del 2020 sia l'anno 2021, dai 20 milioni di euro che hanno contraddistinto gli investimenti del trimestre 2022 ma anche dai 36 milioni di euro (35 + 1) previsti per i 2 trimestri dell'anno 2023. È quindi ragionevole attendersi per gli investimenti realizzati in questa parentesi del 2024, una non completa fruizione della misura agevolata, le cui caratteristiche verranno riepilogate di qui a breve.

Il contenuto dell'agevolazione

Per definire i contenuti dell'agevolazione occorre sempre fare riferimento alla disposizione originaria, l'articolo 81, D.L. 104/2020, nonché al relativo provvedimento attuativo, ovvero il D.P.C.M. 196/2020.

Vediamo pertanto nel dettaglio i vari aspetti dell'agevolazione che le imprese potranno godere in relazione agli investimenti effettuati nel richiamato periodo 2024 in favore dei sodalizi sportivi che presentano determinate caratteristiche.

Requisiti dell'investimento

Ai fini della fruizione del credito, è previsto che l'investimento in campagne pubblicitarie:

- sia posto in essere da imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali;
- sia pari ad almeno 10.000 euro;
- avvenga nei confronti di leghe che organizzano campionati nazionali a squadre, ovvero, società sportive professionistiche e società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche che siano operanti in discipline ammesse ai Giochi Olimpici e paralimpici, con ricavi di cui all'[articolo 85](#), comma 1, lettere a) e b), Tuir, relativi al periodo d'imposta 2023, e comunque prodotti in Italia, almeno pari a 150.000 euro e non superiori a 15 milioni di euro.

Le spese sostenute, devono consistere per il soggetto erogante, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine, dei prodotti o servizi del soggetto erogante mediante una specifica attività della controparte.

L'incentivo spetta a condizione che i pagamenti siano effettuati con versamento bancario o postale, ovvero, mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'[articolo 23](#), D.Lgs. 241/1997.

Sodalizi sportivi costituiti nel 2023



Per le società e associazioni sportive costituite a partire dall'anno 2023, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, doveva ritenersi rilevante esclusivamente la soglia dell'investimento complessivo minimo non inferiore a 10.000 euro e non anche la soglia relativa ai ricavi delle medesime società e associazioni.

Sempre restando nell'ambito delle caratteristiche che deve presentare il sodalizio sportivo:

- sono esclusi gli investimenti in campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, nei confronti di soggetti che aderiscono al regime di cui alla L. 398/1991 (restano pertanto esclusi dal beneficio gli investimenti effettuati nei confronti di quelle piccole e medie realtà sportive dilettantistiche che possono a loro volta fruire delle forfettizzazioni Iva e redditi riconosciute dal citato regime agevolato);
- le società sportive professionistiche e società e associazioni sportive dilettantistiche devono certificare di svolgere attività sportiva giovanile.

Misura del credito di imposta

Il credito d'imposta è pari al 50% dell'investimento pubblicitario effettuato, nel ricordato importo massimo di 10.000 euro.

In caso di incapienza delle risorse disponibili, la ripartizione tra i beneficiari avviene proporzionalmente al credito d'imposta spettante, con un limite individuale per soggetto pari al 5% del totale delle risorse annue.

Utilizzo del credito di imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, previa istanza diretta al Dipartimento dello sport della presidenza CdM. Sul sito *web* del Dipartimento per lo sport della presidenza CdM, è pubblicato con efficacia di pubblicità notizia apposito avviso di fissazione dei termini per la presentazione delle domande secondo quanto già previsto dall'[articolo 3](#), comma 1, D.P.C.M. 196/2020.

Efficacia della misura

Le agevolazioni sono concesse ai sensi e nei limiti del Regolamento 1407/2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108, T fue agli aiuti *de minimis*, del Regolamento 1408/2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108, T fue agli aiuti *de minimis* nel settore agricolo, e del Regolamento 717/2014 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108, T fue agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acquacoltura.



ESEMPIO 1

La C.M.G.M. 2 Srl che opera nel settore meccanico intende effettuare una sponsorizzazione nei confronti della Ssd High Five Ssd a .r.l. al fine di promuovere la propria attività durante le competizioni sportive di quest'ultima. Allo scopo, in data 1° agosto 2024 sottoscrive un accordo di sponsorizzazione che prevede il pagamento a mezzo bonifico bancario di una somma pari a 10.000 euro oltre Iva di legge alla data del 30 settembre 2024.

Si precisa che la High Five Ssd a .r.l.:

- presenta esercizio sociale coincidente con l'anno solare;
- non ha optato per il regime forfettario di cui alla L. 398/1991 in relazione ai proventi commerciali conseguiti (e pertanto nemmeno in riferimento a questi introiti derivanti dalla citata sponsorizzazione);
- ha conseguito nell'anno 2023 ricavi di cui all'[articolo 85](#), comma 1, lettere a) e b), Tuir per 1 milione di euro;
- svolge attività sportiva anche nel settore giovanile.

Avendo quindi, la C.M.G.M. 2 Srl, riscontrato tutti i requisiti per godere dell'agevolazione, chiede come procedere per chiedere il riconoscimento del credito d'imposta in commento.

L'iter per godere dell'agevolazione: la presentazione della domanda

La procedura per effettuare l'invio *on-line* delle richieste di credito d'imposta sulle sponsorizzazioni sportive è presente sul sito *internet* del Dipartimento per lo sport.

Solitamente l'apertura dei termini per procedere con le domande è annunciata da un avviso sempre pubblicato sul sito del Dipartimento dello sport (è quindi consigliabile "visitare" periodicamente il sito per verificare lo stato dell'arte).

È, infatti, con un avviso pubblicato sul sito che il Dipartimento dello sport – in relazione alle operazioni svolte nel I trimestre dell'anno fiscale 2023 – aveva annunciato che dalle ore 12.00 dell'11 giugno 2024 e fino alle ore 23.59 del 10 agosto 2024 era attiva la piattaforma che ha consentito ai soggetti interessati l'invio delle domande di riconoscimento per usufruire del credito d'imposta relativo alle sponsorizzazioni sportive a valere appunto sulle operazioni svolte nel I trimestre dell'anno fiscale 2023.

Relativamente ai tempi di presentazione delle domande riguardanti i *bonus* spettanti per il periodo d'imposta 2023 (nello specifico tanto per il I trimestre quanto per il III trimestre) il Dipartimento dello sport aveva rilasciato il seguente avviso:

"Attualmente sono in corso di ultimazione le procedure relative alle sponsorizzazioni 2021, e si prevede che per il mese di maggio/giugno 2023 verranno aperti termini per l'inoltro delle domande relative all'anno 2022 attraverso una piattaforma online. I termini per l'invio delle domande relative al 2023 saranno aperti solo dopo aver concluso la procedura del 2022."

È pertanto auspicabile attendersi a breve anche l'apertura dei termini per la presentazione delle domande anche in relazione operazioni di sponsorizzazione svolte nel III trimestre dell'anno fiscale 2023 e a seguire, quindi, anche quelle relative alle operazioni di sponsorizzazione effettuate nel periodo 10 agosto 2024 – 15 novembre 2024 oggetto dell'estensione avvenuta ad opera del recente Decreto *Omnibus* (D.L. 113/2024).

Con riferimento alla procedura recentemente conclusa e riferita agli investimenti del I trimestre 2023, al link <https://www.sportgov.it/sponsorizzazioni2023/it/home/> è possibile verificare l'iter per procedere con la domanda e il relativo percorso da seguire³.

³ Per una completa verifica della procedura si veda la rubrica M. Saccaro "[Aperte le richieste per il credito d'imposta sulle sponsorizzazioni](#)" in Associazioni e sport, n. 7/2024.

Associazioni e sport n. 10/2024

Documento di Ricerca del Cndcec: il futuro delle Onlus tra opportunità e limiti

Elisa Mariotti – dottore commercialista

“Il futuro delle Onlus tra opportunità e limiti” è il titolo del documento, curato dalla commissione di studio “ETS Enti del Terzo Settore” del Cndcec, che propone un quadro riassuntivo della disciplina giuridica e della fiscalità attuale e futura delle Onlus (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale).

Il documento di ricerca cerca di porre in luce le opportunità e i limiti legati all’assunzione della qualifica di ETS anche in funzione del momento in cui questo passaggio avverrà: prima o dopo l’entrata in vigore del Titolo X, CTS.

L’iscrizione al Runts prima che entri in vigore il Titolo X può essere una opportunità per quelle Onlus che faticano a restare entro il perimetro normativo stringente, ma allo stesso tempo può risultare altamente penalizzante per la perdita delle agevolazioni recate dal D.Lgs. 460/1997.

L’iscrizione al Runts alla naturale abrogazione del D.Lgs.117/2017 porterà le Onlus a dover abbandonare la “tranquillità” dell’assetto fiscale previsto dal D.Lgs. 460/1997 e a doversi confrontare con una nuova fiscalità, quella recata dall’[articolo 79](#), CTS, rivoluzionaria rispetto al passato.

I primi giorni di agosto è stato pubblicato, a cura della Commissione di Studio Cndcec “ETS Enti del Terzo Settore” il documento di ricerca sul “futuro” delle Onlus la cui Legge istitutiva D.Lgs. 460/1997 risulterà abrogata a valere dal 1° gennaio dell’anno successivo al parere che sarà reso dalla Commissione Europea.

La posizione delle Onlus è peculiare nel mondo degli ETS: a differenza di Odv e Aps di fatto trasigrate nel Runts a partire da novembre 2021, data di avvio del Runts, le Onlus continuano a poter essere iscritte in anagrafe delle Onlus pur potendosi già qualificare come ETS ([articolo 101](#), comma 2, D.Lgs. 117/2017).

Il documento di ricerca, partendo da una disamina della normativa regolante le Onlus, prova a tracciare un parallelo tra le norme caratterizzanti le Onlus, ai sensi e per gli effetti del D.Lgs. 460/1997, e le norme caratterizzanti gli ETS, ai sensi e per gli effetti del D.Lgs. 117/2017, cercando di porre in luce le opportunità e i limiti legati all’assunzione della qualifica di ETS. In questo quadro

sinottico di confronto sono altresì esaminate le ricadute dell'assunzione della qualifica di ETS prima e dopo l'entrata in vigore del Titolo X, D.Lgs. 117/2017 con una precisazione legata a quelle Onlus che "non possono" assumere la qualifica di ETS e al destino del loro patrimonio.

Il documento rappresenta un valido manuale per guidare i professionisti nelle scelte che governano un soggetto, le Onlus, unico nel panorama fiscale italiano.

Per sommi capi si ripercorre il contenuto del documento di ricerca. Ponendo in luce "opportunità e limiti" della scelta nelle 2 diverse tempistiche.

Iscriversi al Runts prima dell'entrata in vigore del Titolo X, CTS

Il passaggio da Onlus a ETS, in assenza della fiscalità recata dal Titolo X, CTS, potrebbe costituire un'opportunità per quelle Onlus che faticano a restare entro il perimetro vincolante che la qualifica di Onlus comporta.

È evidente che la perdita delle agevolazioni recate dal D.Lgs. 460/1997, in particolare l'inapplicabilità dell'[articolo 150](#), Tuir, comportano, laddove l'ente svolga attività economiche (leggasi attività commerciali), la possibilità di qualificarsi come ente commerciale e quindi di assoggettare il reddito d'impresa così determinato a tassazione secondo le regole ordinarie recate dal Tuir.

Sotto un profilo Ires il passaggio al Runts fa venire meno la previsione di ente non commerciale per legge, con la necessità di determinare la natura fiscale dell'ETS sulla base delle disposizioni generali del Tuir. In particolar modo l'[articolo 73](#), Tuir dispone che l'ente si qualifica come ente non commerciale laddove non abbia a oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale¹; laddove l'oggetto esclusivo o principale fosse riconducibile a un'attività commerciale, l'ente assumerebbe la qualifica di ente commerciale.

Alla luce dell'indicazione data vi saranno Onlus che potranno continuare (senza soluzione di continuità) a qualificarsi ETS non commerciali in quanto non svolgono attività commerciali (si pensi alle Onlus che "vivono" di raccolta fondi) così come declinate all'articolo 73, Tuir, e Onlus che rischieranno di mutare la loro natura fiscale poiché svolgono, quale oggetto esclusivo o principale, un'attività commerciale (si pensi, a titolo di esempio, alle Onlus che gestiscono attività socio sanitarie).

Risulta di tutta evidenza che anticipare i tempi della fuoriuscita dal regime Onlus per abbracciare la qualifica di ETS risulterà maggiormente penalizzante per il secondo tipo di Onlus, mentre risulterà maggiormente appetibile per quelle Onlus che continueranno a qualificarsi come enti non

¹ [Circolare n. 12/E/2009](#): "... Si ricorda che la commercialità o meno di un'attività è determinata ai fini fiscali sulla base di parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere e dalle sue finalità. In sostanza la qualificazione ai fini fiscali dell'attività deve essere operata verificando se la stessa possa ricondursi fra quelle previste dall'art. 2195 del codice civile o, qualora essa consista nella prestazione di servizi non riconducibili nel menzionato articolo (es. prestazioni didattiche, sanitarie, terapeutiche etc.), se venga svolta con i connotati dell'organizzazione, della professionalità e abitudine".

commerciali pur senza il salvagente dell'articolo 150, Tuir. Il mantenimento della qualifica di ETS non commerciale consente, inoltre, di applicare l'[articolo 143](#), Tuir in particolare, per la tipologia di Onlus qui tratteggiate, il comma 3, lettera a) del citato articolo, e il regime forfettario recato dall'[articolo 145](#), Tuir.

Questa penalizzazione in termini fiscali potrebbe trovare una buona compensazione nella possibilità di ampliare il novero delle attività esercitabili, a maggior ragione laddove questo fosse anche già in essere, senza il rischio di vedersi negata la possibilità di qualificarsi come Onlus. La perdita della qualifica con effetto retroattivo comporterebbe la ripresa a tassazione di tutti i benefici goduti e, soprattutto, la devoluzione del patrimonio.

Infatti, le differenze tra le attività che possono essere svolte da un ente Onlus rispetto a un ente ETS, che a prima vista appaiono irrilevanti, a una lettura più attenta sono sostanziali.

La similitudine è esclusivamente legata alla necessità, per ottenere la qualifica di Onlus/ETS, di svolgere attività riconducibili a specifici settori, ma la caratterizzazione degli stessi è profondamente diversa.

Le attività tassativamente esercitabili da una Onlus ([articolo 10](#), comma 1, lettera a), D.Lgs. 117/2017) appaiono, a una prima frettolosa lettura, un sottoinsieme delle attività di interesse generale, mentre sono sostanzialmente differenti.

La designazione quale sottoinsieme delle attività di interesse generale risiede nella numerosità di settori recata dall'[articolo 5](#), D.Lgs. 117/2017 (26 ambiti) contro gli 11 (poi divenuti 12) dell'[articolo 10](#), comma 1, D.Lgs. 460/1997 perfettamente sovrapponibili a quelli recati dall'articolo 5, D.Lgs. 117/2017.

Infatti, sovrapponendo l'elencazione degli ambiti recata dall'articolo 10, D.Lgs. 460/9197 con quella recata dall'articolo 5, D.Lgs. 117/2017 si trova:

- alle lettere a) e c) interventi e servizi sociali e prestazioni socio sanitarie;
- alla lettera b) interventi e prestazioni sanitarie;
- alla lettera u) beneficenza;
- alla lettera d) istruzione e formazione;
- alla lettera t) sport dilettantistico;
- alla lettera f) tutela e promozione del patrimonio;
- alla lettera e) interventi finalizzati alla tutela e valorizzazione dell'ambiente;
- alla lettera w) promozione e tutela dei diritti umani;
- alla lettera h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- alla lettera n) cooperazione allo sviluppo.

A eccezione dell'ambito più ristretto delle attività Onlus rispetto alle attività di interesse generale esercitabili dagli ETS, la differenza sostanziale risiede nella necessità, per i settori Onlus, di riservare

lo svolgimento della loro attività a soggetti svantaggiati (si veda la previsione recata dal comma 2, articolo 10), vincolo che non sussiste per le medesime attività recate dall'articolo 5, CTS: per tutti i settori delle attività di interesse generale le stesse si considerano tali a prescindere dal soggetto al quale sono rivolte o verso il quale sono esercitate.

Sempre in ordine alle attività agli ETS è data la possibilità di svolgere attività diverse dalle AIG, possibilità assolutamente vietata alla Onlus pena la perdita della qualifica fiscale (con conseguente devoluzione del patrimonio). Le attività diverse degli ETS non sono in alcun modo sovrapponibili alle attività connesse delle Onlus. Quest'ultime, infatti, attengono allo svolgimento delle medesime attività di cui ai n. 2, 4, 5, 6, 9 e 10, comma 1, lettera a), [articolo 10](#), svolte nei confronti di soggetti non svantaggiati, nonché le attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse. Si tratta di attività definite in primo luogo sotto un profilo qualitativo e solo in seconda battuta sotto un profilo quantitativo (infatti, i proventi delle attività connesse non devono superare il 66% delle spese complessive).

Le attività diverse degli ETS non sono declinate sotto un profilo qualitativo (cfr. *"indipendentemente dal loro oggetto"*, [articolo 2](#), Decreto 107/2021) ma, purché attuate per realizzare in via esclusiva le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, devono essere secondarie rispetto alle attività di interesse generale. Il criterio di secondarietà è legato al rispetto, alternativo, di uno dei 2 parametri quantitativi recati dall'[articolo 3](#), Decreto 107/2021:

- i ricavi da attività diverse non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ETS;
- i ricavi da attività diverse non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ETS.

La consapevolezza della mutata e più ampia selezione di attività esercitabili, il venir meno del vincolo sul soggetto destinatario di dette attività, unitamente alla possibilità di spaziare in ambiti sino a oggi *"inesplorati"*, perché vietati, potrebbe rivestire un *appeal* considerevole per quelle realtà di organizzazioni non lucrative di utilità sociale che faticano a mantenere la loro attività entro i margini così stretti della normativa Onlus.

A questo si aggiunga, in termini di opportunità, la possibilità di remunerare i lavoratori (subordinati o autonomi) entro limiti più alti rispetto a quelli previsti per le Onlus.

Anche sul fronte delle agevolazioni, si sta assistendo a una sempre più marcata richiesta di iscrizione al Runts (e non solo la previsione di legge quale ETS transitorio) per accedere a bandi. In sostanza diversi bandi richiedono il numero di repertorio del registro Runts, non contemplando tra i soggetti ammessi gli ETS transitori quali le Onlus.

Per le Onlus che mantengono nel passaggio la qualifica di ETS non commerciale, si aprirà quindi la possibilità di svolgere in modo meno *"selettivo"*² le loro attività di interesse generale e di aprire nuovi

² Non più riservato a soggetti svantaggiati ma a chicchessia a prescindere dallo stato soggettivo del fruitore dell'attività.

filoni di attività riconducibili nel novero delle attività diverse (a mero titolo di esempio, il *cause related marketing*).

La “necessità” di mantenere la natura non commerciale dell’ETS oltre ad avere una convenienza in termini di tassazione oggi (e domani, all’entrata in vigore del Titolo X, CTS, di possibile mutamento di qualifica da commerciale a non commerciale con l’emersione di plusvalenze latenti sui beni fuoriusciti dal regime di impresa), ha riflessi importanti in termini di Iva. In materia di Iva la Riforma del Terzo settore, pur non prevedendo una disciplina Iva particolare, ha introdotto alcune modifiche all’[articolo 10](#) in tema di prestazioni esenti. La norma così si esprime:

“all’articolo 10, comma 1, ai numeri 15, 19, 20, 27-ter del DPR 633/1972 la parola Onlus è sostituita dalle seguenti: enti del terzo settore di natura non commerciale”.

In altre parole, per quanto riguarda le prestazioni indicate ai punti 15, 19, 20, 27-ter, [articolo 10](#), D.P.R. 633/1972, se le stesse sono rese da un ETS di natura commerciale, allora l’esenzione non potrebbe più trovare applicazione e le prestazioni risulterebbero assoggettate all’Iva del 22% con un evidente danno per l’ente e per il consumatore finale (P.A. o privato).

Ultimo aspetto di valutazione nel passaggio da Onlus a ETS non commerciale attiene alla questione Irap.

L’[articolo 21](#), D.Lgs. 460/1997 prevede la possibilità che “*I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l’esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti*”, previsione simile è recata all’[articolo 82](#), comma 7, D.Lgs. 117/2017 che recita:

“Per i tributi diversi dall’imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili, per i quali restano ferme le disposizioni di cui al comma 6, i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possono deliberare nei confronti degli enti del Terzo settore che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale la riduzione o l’esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti”.

Il contenuto letterale della disposizione recata dal comma 7, articolo 82, D.Lgs. 117/2017, articolo già in vigore, è leggermente diverso dalla disposizione recata dall’articolo contenuto nel Decreto Legislativo istitutivo delle Onlus in quanto riservata a tutti gli ETS purché, riprendendo la formulazione recata dall’[articolo 73](#), Tuir, non abbiano a oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale.

L’attuazione di detta agevolazione non risulta ancora recepita in modo uniforme a livello nazionale, probabilmente anche a fronte della difficoltà di misurarne l’impatto finanziario sul bilancio regionale. Nel documento di ricerca, in calce allo stesso, sono utilmente riportate tutte le norme di esenzione oggi applicabili alle Onlus che hanno assunto la qualifica di ETS.

A corredo di quanto argomentato, la scelta di iscriversi al Runtts deve necessariamente passare dalla scelta della sezione alla quale iscriversi che deve essere attentamente valutata in funzione delle caratteristiche giuridiche, gestionali e di *governance* di ciascuna Onlus. Lavoro complesso che non deve essere affrontato con leggerezza e scarsa attenzione alla comprensione di tutte le variabili che regolano gli ETS.

Mantenere la qualifica di Onlus sino alla naturale abrogazione del D.Lgs. 460/1997

La scelta di “attendere” sino all’espressione di parere da parte della Commissione Europea con il testo dell’articolo 79 licenziato in quella sede appare la scelta più ragionevole per quelle Onlus che godono appieno della decommercializzazione delle attività istituzionali e della non tassazione delle attività connesse recate dall’[articolo 150](#), Tuir. Per questi soggetti, stante l’impossibilità di qualificarsi come enti non commerciali (ETS non commerciali con disciplina del Tuir), non risulterebbero applicabili né le disposizioni del Tuir riservate agli enti non commerciali (segnatamente le disposizioni dell’articolo [143](#) e [145](#), Tuir), né quelle dal CTS, già oggi in vigore, riservate specificatamente agli ETS non commerciali ([articolo 82](#), comma 6, CTS, in materia di Imu). La “tranquillità” dell’imposizione tributaria si scontra, come sopra illustrato, con le limitazioni in ordine:

- alle tipologie di attività di interesse generale esercitabili;
- ai soggetti fruitori (necessariamente svantaggiati in ragione di condizioni psichiche, fisiche, sociali, economiche e famigliari) delle attività recate dall’[articolo 10](#), comma 1, D.Lgs. 460/1997;
- all’impossibilità assoluta di svolgere attività diverse.

In relazione all’applicazione dell’[articolo 79](#), D.Lgs. 117/2017 il documento evidenzia un aspetto di peculiare interesse che merita di essere approfondito.

La natura fiscale dell’ente di Terzo settore è determinata a valle sui dati di bilancio. L’articolo 79, D.Lgs. 117/2017, introduce una modalità di determinazione della natura fiscale dell’ETS rivoluzionaria rispetto al passato: ai sensi del più volte citato [articolo 73](#), Tuir è il tipo di attività svolta (oggetto esclusivo o principale) che qualifica l’ente come commerciale o non commerciale, mentre ai sensi del disposto recato dal CTS la valutazione non si basa esclusivamente sulla natura dell’attività di interesse generale esercitata, ma è il modo con il quale la stessa è esercitata che ne misura la commercialità. Ma non solo, a questa prima valutazione in ordine alla fiscalità dell’attività di interesse generale, se ne affianca una seconda necessaria per stabilire la natura dell’ETS che “pesa” i proventi non commerciali (comprensivi di quelli di attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali ivi compresi i proventi figurativi delle AIG gratuite) rispetto ai ricavi commerciali.

La modalità di determinazione sommariamente illustrata vale esclusivamente ai fini reddituali, ma reca un'importante considerazione: l'ente può mutare la sua natura fiscale al momento dell'ingresso nel Runts, ma la può mutare anche di anno in anno sia in ordine alle attività di interesse generale esercitate sia in ordine alla natura stessa dell'ente complessivamente considerato.

Questo mutamento di qualifica porta con sé un effetto potenzialmente dirompente come illustrato nel documento di ricerca: la situazione in parola realizzerebbe una situazione "analogia" a quella che si attua nel caso di trasformazione eterogenea, da ente del Libro I a ente del Libro V, cod. civ..

Questa analogia autorizza ad applicare l'[articolo 171](#), Tuir regolante la "sorte" dei beni aziendali nel passaggio tra i 2 diversi profili fiscali? Nel documento di ricerca la risposta sembra propendere per il sì poiché è lo stesso [articolo 174](#), Tuir a chiarire che la normativa sulle operazioni straordinarie recata per le società trovi applicazione anche per gli enti diversi dalle società.

Si veda il caso più "dirompente" nel passaggio da ente commerciale a ETS non commerciale (è il caso degli enti che oggi svolgono attività economiche in perdita - caso da manuale per le scuole o per l'attività musicale).

L'articolo 171, Tuir stabilisce che nel caso di trasformazione da società soggetta all'imposta di cui al Titolo II in ente non commerciale, i beni della società si considerano realizzati in base al valore normale, salvo che non siano confluiti nell'azienda o nel complesso aziendale dell'ente stesso. Pertanto, i beni costituenti il complesso aziendale dell'ente commerciale nel passaggio a ente non commerciale perdono la loro "destinazione all'attività" e si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa.

Ma il mutamento di qualifica non si sostanzia in alcuna cessazione di attività, l'ente prosegue con l'attività da sempre svolta "uguale a sé stessa", pertanto non si ha alcuna destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa. Unica differenza, che discende dall'applicazione della nuova normativa recata dal Codice, e non da una scelta effettuata al variare delle condizioni oggettive di esercizio dell'attività, è la non commercialità ai fini dei redditi dell'attività esercitata.

A questa lettura più ad "ampio raggio" si affianca, quand'anche non in termini assoluti, la prassi in materia.

Infatti, nei documenti di prassi è possibile desumere una lettura "estensiva" della norma recata dall'articolo 171, Tuir che ha trovato applicazione anche nel caso di fusione o di passaggio dalla sfera commerciale a quella istituzionale dell'ente.

Partendo dall'assunto stabilito dall'articolo 174, Tuir, la [risoluzione n. 152/E/2008](#) argomenta che, in caso di fusione tra 2 soggetti, diversi dalle società, se i beni dell'azienda non confluiscono in un'attività di impresa, gli stessi si considerano realizzati a valore normale - in analogia a quanto disposto dall'articolo 171, comma 1, Tuir, in materia di trasformazione eterogenea - generando le plusvalenze imponibili a causa della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Ulteriore conferma a quanto sostenuto è rinvenibile nella [risoluzione n. 96/E/2006](#) che affronta il caso di un ente non commerciale che svolge sia attività istituzionale sia attività commerciale. Nell'ambito della sfera commerciale è stato iscritto in inventario un immobile considerato quale bene strumentale dell'attività commerciale che oggi non viene più utilizzato a tal fine. Nell'interpello proposto dalla fondazione si chiede di conoscere il trattamento fiscale da riservare all'immobile strumentale nel momento in cui fuoriuscirà dal complesso aziendale.

L'Agenzia delle entrate nel rispondere al quesito proposto evidenzia la *ratio* della norma, *"salvaguardare il principio generale del sistema in base al quale i componenti di reddito debbono rilevare nel medesimo regime nel quale sono maturati e non in un regime diverso, al fine di evitare arbitraggi rivolti a scegliere il sistema di tassazione più conveniente"*, e ribadisce alcuni capisaldi:

- i beni relativi all'impresa sono quelli iscritti in inventario, a seguito di un preciso atto di volontà dell'imprenditore, ai quali si applicano le disposizioni dell'[articolo 65](#), commi 1 e 3-*bis*, Tuir. Anche per l'ente non commerciale vi è la possibilità, sancita dall'[articolo 144](#), comma 3, Tuir di individuare il regime fiscale (d'impresa o meno) dei propri beni (immobili nel caso di specie) risultando esclusi dal novero dei cespiti *"relativi all'impresa"* quelli che, pur rientrando tra i beni strumentali per natura o destinazione, non risultano indicati nell'inventario;

- se il bene si configura come relativo all'impresa ai sensi del menzionato articolo 65, Tuir allora la fuoriuscita del cespite dall'inventario rappresenta, a tutti gli effetti, una destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o, in altri termini, un'ipotesi di estromissione dalla sfera imprenditoriale che tratta di una fattispecie ancora diversa rispetto alla trasformazione o fusione.

In siffatto contesto il passaggio dalla sfera commerciale a quella istituzionale configura un evento fiscalmente rilevante, ai sensi del combinato disposto dell'[articolo 86](#), commi 1, lettera c) e 3, Tuir, con il conseguente assoggettamento a tassazione della plusvalenza misurata dalla differenza tra il valore normale del bene all'atto dell'estromissione e il costo non ammortizzato dello stesso.

La fattispecie illustrata pur evidenziando alcune difformità rispetto alla situazione prospettata nel mutamento di qualifica a seguito di mutamento dei valori di bilancio da un anno all'altro o in sede di iscrizione al Runts, presenta punti in comune e soprattutto chiarisce in modo univoco il pensiero dell'Amministrazione finanziaria che laddove, per qualsiasi ragione, vi siano mutamenti in grado di modificare la situazione fiscale dell'attività o dell'ente, non ritiene applicabile la neutralità fiscale dell'operazione.

In questo momento legato all'ingresso nel mondo degli ETS con la prossima operatività del Runts, sarebbe fondamentale che gli enti conoscessero il pensiero del Legislatore in ordine alle ricadute fiscali del mutamento di qualifica. Mutamento che potrebbe realizzarsi in qualsiasi momento, e anche in più *"occasioni"*, durante tutta la vita dell'ETS poiché la natura fiscale dello stesso si fonda sui dati di bilancio e va verificata costantemente.

Ulteriore elemento di valutazione recato dal documento di ricerca è la devoluzione del patrimonio e le fattispecie per le quali, a livello di prassi, lo stesso non si realizza.

Il tema sarà oggetto di un futuro contributo che ne illustri dettagliatamente gli aspetti e le criticità.

Seminario di specializzazione di mezza giornata

Co.co.co. e collaborazioni occasionali degli sportivi dilettanti

Novità e aggiornamenti dopo la riforma dello sport

La riforma dello sport privilegia, negli inquadramenti dei lavoratori sportivi, la collaborazione coordinata e continuativa. Il seminario ne affronterà gli aspetti costitutivi e contributivi e la differenza di disciplina tra quella prevista per gli sportivi e quella per gli amministrativo - gestionali.

Verrà analizzato poi il tema della disciplina delle collaborazioni occasionali nello sport.

in diretta web il 06 novembre >

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

L'importanza del piano economico-finanziario nella gestione di impianti sportivi pubblici

Alberto Manzotti – consulente aziendale docente LUISS *Business School* di Roma

Di seguito vengono trattati gli elementi essenziali del PEF, strumento di fondamentale importanza nelle concessioni pubbliche, riconducendolo alle forme indicate da ANAC, Mef, Ragioneria generale dello Stato e Principi contabili. Esistono modelli pronti all'uso in commercio per la redazione di piani. Si sconsiglia a chi non sia esperto di addentrarsi in tale pratica senza l'aiuto di un professionista esperto.

Il piano economico e finanziario è uno strumento essenziale nell'assegnazione e gestione di impianti sportivi non limitando la propria funzione alla partecipazione al bando di gara, ma rivestendo un ruolo importantissimo nella programmazione esercita anche funzioni fini interni.

Il Piano economico e finanziario (PEF), non esaurisce la propria funzione con l'aggiudicazione del bando di gara, ma diviene il principale strumento di comparazione tra i valori *forecast* e gli *actual* che si sviluppano durante il corso della gestione. Se ben costruito serve anche a porre le basi per una corretta attività di monitoraggio della gestione.

Esistono *best practices* e norme specifiche per la redazione del PEF, al quale occorre attenersi rigorosamente per evitare di commettere inadempienze per problemi di rilevante importanza. La raccolta delle informazioni e la verifica delle assunzioni del piano sono i momenti più importanti nel processo di redazione del PEF, occorre adottare un metodo rigoroso per procedere con tali attività. Di seguito si suggerisce una procedura che, se adottata, aiuta l'estensore a costruire in modo corretto il documento.

Il piano si costituisce in 3 parti:

1. una parte introduttiva che descrive l'idea imprenditoriale, la genesi dell'idea e i soci promotori dell'iniziativa;
2. una parte tecnico-operativa che analizza la fattibilità dell'idea imprenditoriale sul mercato e l'organizzazione dell'attività;
3. una parte quantitativa-monetaria che sviluppa le previsioni economico-finanziarie dell'iniziativa.

Nell'ultima parte i dati, le assunzioni, le previsioni e ogni altra informazione di tipo soggettivo, si convertono in valori economici e finanziari che costituiranno 4 elaborati previsionali:

- un Conto economico;
- uno Stato patrimoniale;
- un'analisi dei flussi finanziari;
- indicatori finanziari e di bancabilità.

Prima di approvare il PEF e trasmettere il documento occorre svolgere una approfondita verifica denominata "*analisi di fattibilità o sensitività*", allo scopo di valutare se i dati, le assunzioni e le altre informazioni siano sostenibili sotto il profilo prima di tutto tecnico, poi economico e finanziario. Omettere tale verifica è un grave errore che potrebbe portare a conseguenze molto serie. Data la particolare difficoltà richiesta per la redazione di tale documento, nonostante in commercio esistano svariati modelli che possono essere compilati con una certa facilità, in caso in cui l'estensore non sia particolarmente esperto, si consiglia di farsi assistere da un professionista che possa guidare l'estensore del PEF nelle diverse fasi di elaborazione del documento.

Premessa

I principi della programmazione sono alla base di qualsiasi iniziativa economica, sia privata sia pubblica. L'attività di guida e orientamento della gestione, deve essere in grado di assicurare che l'impiego delle risorse avvenga in modo efficace ed efficiente, in relazione agli obiettivi economici e sociali prestabiliti.

L'attività di direzione non si identifica, né si esaurisce con la pianificazione e la programmazione, essa si completa ove si assolva anche la fase di controllo, attraverso il costante monitoraggio tra i valori inseriti originariamente nel piano (*forecast*) e quelli derivanti dalle rilevazioni contabili (*actual*). È nel controllo che si attivano i processi di accumulo dell'esperienza, tanto maggiori quanto più si individuano, attraverso un'analisi approfondita, le cause di determinati risultati, più o meno in linea con gli obiettivi prefissati.

Le funzioni del piano economico e finanziario (PEF), sono duplici:

- esterna, per assolvere a funzioni spesso determinate dalle norme o dalle esigenze di finanziamento delle iniziative;
- interna, per una corretta imputazione e allocazione delle risorse coerentemente agli obiettivi che sono stati fissati e, come si vedrà successivamente, per altre esigenze aziendali,

Finalità esterne

Il PEF e la concessione e le altre forme di affidamento di impianti sportivi

La necessità esterna spesso è la più sentita, per potere affidare, con le diverse modalità che la legge prevede, la P.A. richiede che tra i documenti prodotti in gara, o anche con altre modalità, sia presentato un PEF.

Esso deve rispondere a particolari norme e deve essere prodotto con modalità disciplinate sia dal Codice dei contratti pubblici, che considera il PEF un documento fondamentale nelle concessioni, specialmente quando finanziate tramite finanza di progetto. Esso, inoltre, definisce l'equilibrio tra il soggetto pubblico e quello privato nella gestione dei rischi. Il PEF è cruciale per configurare un partenariato pubblico-privato, assicurando il trasferimento del rischio operativo al privato e mantenendo l'equilibrio economico-finanziario.

Il PEF è essenziale per la distribuzione del rischio operativo tra concedente e concessionario, come evidenziato dalla sentenza del Consiglio di Stato n. 795/2022. Il PEF deve essere valutato dall'Amministrazione concedente per la sua adeguatezza e sostenibilità, in base alle discipline tecniche ed economiche applicabili.

Il nuovo Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. 36/2023) include vari riferimenti al PEF:

- [articolo 182](#): stabilisce che il bando e i relativi allegati, incluso il PEF, devono garantire adeguati livelli di bancabilità;
- [articolo 185](#): la commissione aggiudicatrice verifica l'adeguatezza e la sostenibilità del PEF prima di assegnare il punteggio all'offerta economica;
- [articolo 190](#): riguarda la risoluzione e il recesso dalla concessione;
- [articolo 192](#): si riferisce alla revisione del contratto di concessione;
- [articolo 193](#): tratta delle procedure di affidamento tramite finanza di progetto.

In particolare, l'articolo 193, D.Lgs. 36/2023, richiede un PEF asseverato, in linea con il precedente Codice (D.Lgs. 50/2016), che prevedeva l'asseverazione del PEF da parte di istituti di credito o società di revisione per le offerte di *project financing*.

Le P.A., seguendo le linee guida dell'ANAC, spesso richiedono l'asseverazione del PEF per tutte le operazioni di partenariato pubblico-privato (PPP). Tuttavia, la guida ANAC non specifica chiaramente chi siano i soggetti competenti per l'asseverazione, dando per scontata la necessità di tale procedura solo nella definizione del PEF.

Esso dimostra la capacità dell'operatore economico di eseguire correttamente il contratto per tutta la sua durata, permettendo all'Amministrazione concedente di valutare l'adeguatezza e la sostenibilità dell'offerta. Questo è essenziale per assicurare che l'impresa possa gestire l'attività in modo proficuo e trarre utili sufficienti, come evidenziato in diverse sentenze del Consiglio di Stato (n. 653/2010, n. 4760/2013 e n. 795/2022). Di conseguenza esso non ha un valore solo iniziale al momento della presentazione dell'offerta in gara, ma riveste un ruolo fondamentale anche per tutta

la gestione rappresentando il riferimento oggettivo con cui concedente e concessionario valutano le conseguenze dei fatti di gestione, sia che siano attribuibili all'una o all'altra parte.

I principi generali del Codice riguardo l'importanza, sono applicabili anche a tutte le altre forme di affidamento, ad esempio:

- nuovo D.Lgs. 38/2021 recante misure in materia di riordino e riforma delle norme di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi. Articoli [4](#) (misure di concentrazione, accelerazione e semplificazione e riscrittura della precedente Legge sugli stadi), e [5](#), D.Lgs. 38/2021 (affidamento diretto degli impianti sportivi ad associazioni e società sportive senza fini di lucro);
- strumenti di collaborazione tra il Terzo settore e la P.A.; sono tipicamente la co-programmazione, e la co-progettazione disciplinati dal Decreto 72/2021 (linee guida sul rapporto tra P.A. ed enti del Terzo settore) e [articolo 55](#), D.L. 117/2017 (c.d. CTS).

La revisione della concessione, il ruolo del PEF

Il Piano economico-finanziario (PEF) è centrale non solo nella fase iniziale della stipulazione del contratto, ma anche durante tutta la sua esecuzione.

Questo aspetto è importantissimo, il PEF diviene l'elemento essenziale su cui affrontare il delicato tema del riequilibrio in ipotesi di cui all'[articolo 177](#) ("Contratto di concessione e traslazione del rischio operativo"), commi da 1 a 6 e in particolare l'[articolo 192](#), commi 1 e 2 ("Revisione del contratto di concessione") del nuovo Codice:

"1. Al verificarsi di eventi sopravvenuti straordinari e imprevedibili, ivi compreso il mutamento della normativa o della regolazione di riferimento, purché non imputabili al concessionario, che incidano in modo significativo sull'equilibrio economico-finanziario dell'operazione, il concessionario può chiedere la revisione del contratto nella misura strettamente necessaria a ricondurlo ai livelli di equilibrio e di traslazione del rischio pattuiti al momento della conclusione del contratto. L'alterazione dell'equilibrio economico e finanziario dovuto a eventi diversi da quelli di cui al primo periodo e rientranti nei rischi allocati alla parte privata sono a carico della stessa.

2. In sede di revisione ai sensi del comma 1 non è consentito concordare modifiche che alterino la natura della concessione, o modifiche sostanziali che, se fossero state contenute nella procedura iniziale di aggiudicazione della concessione, avrebbero consentito l'ammissione di candidati diversi da quelli inizialmente selezionati o l'accettazione di un'offerta diversa da quella inizialmente accettata, oppure avrebbero attirato ulteriori partecipanti alla procedura di aggiudicazione della concessione."

Le esperienze recenti di istanze di riequilibrio causate da:

- pandemia Covid-19;
- caro utenze;
- caro materiali;
- *change in law* della nuova disciplina del lavoro sportivo D.Lgs. 36/2021 in vigore dal 1° luglio 2023, si sono costruite partendo dal PEF di gara, analizzando i fattori destabilizzanti eccezionali non dipendenti dal concessionario, così come parere ANAC 59/2023.

In tutti i casi il PEF di gara è stato utilizzato per valutare la portata delle cause destabilizzanti, nei casi in cui esso era stato strutturato in modo corretto il concessionario richiedente il riequilibrio si è trovato a potere dimostrare le conseguenze e articolare una più funzionale richiesta. Nei casi in cui il PEF sia stato redatto in modo superficiale o, in alcuni, addirittura inesistente, tali istanze si sono molto complicate e spesso non hanno raggiunto gli obiettivi.

Finalità interne

Funzioni del PEF

Il Piano economico e finanziario è un mezzo di presentazione, analisi e apprendimento che consente all'impresa di pianificare la sua attività e di verificarne la realizzabilità.

Ai fini interni dell'impresa esso:

- consente il controllo del *business*;
- favorisce l'allocazione delle risorse;
- è reso necessario dalle responsabilità verso l'esterno;
- sta alla base dell'efficienza.

Obbiettivi del PEF

Gli obbiettivi che il PEF si prefigura sono:

- fornire informazioni fondamentali per l'avvio dell'attività, (quali e quante risorse economiche, finanziarie e umane sono necessarie, le caratteristiche del prodotto e del mercato, le attività concorrenti, chi sono i clienti tipo);
- consentire all'imprenditore una visione globale dei fattori che caratterizzano l'azienda, fornendo una base sulla quale pianificare strategie e azioni;
- sottolineare l'originalità dell'idea imprenditoriale;
- verificare la coerenza tra le singole azioni indicate, e, in particolare, tra descrizione dell'attività e ricavi e costi correlati;
- definire la forma giuridica in rapporto alle caratteristiche della futura impresa;

- formulare previsioni attendibili simulando le varie ipotesi di sviluppo dell'attività dell'impresa;
- servire come "biglietto da visita" per presentare l'impresa all'esterno (potenziali soci, finanziatori, banche, clienti e fornitori). Per usufruire di finanziamenti agevolati è obbligatorio così come si è visto per la partecipazione a bandi pubblici per le assegnazioni in concessione di impianti sportivi.

Il PEF è condizione essenziale, ma non sufficiente ad affrontare tutte le condizioni che l'impresa si trova a dover gestire durante la propria vita.

Esso è qualcosa di dinamico, non può essere lasciato nel cassetto dopo l'aggiudicazione della gara, in tal caso le finalità interne non sarebbero rispettate. Si sarebbero spesi soldi ed energie in modo inutile per realizzare uno strumento potenzialmente molto valido a favorire la gestione, per poi relegarlo a un ruolo di sola adesione a una norma di legge e a un bando di gara.

Il PEF, fissando obiettivi, diventa così lo strumento di guida per le successive attività di controllo di gestione, attività ormai imprescindibile da ciascuna iniziativa imprenditoriale. A tal fine Occorre citare gli adeguati assetti che il nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza (D.Lgs. 14/2019 di recente riformato dal D.Lgs. 136/2024), esso ha apportato anche alcune modifiche al codice civile e prevede:

- l'obbligo per l'impresa/società di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura dell'impresa anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale ([articolo 2086](#), comma 2, cod. civ. pone in capo all'imprenditore l'obbligo di organizzare la società in maniera tale da cogliere precocemente i primi segnali della crisi e da attivarsi tempestivamente per salvaguardare la continuità dell'impresa stessa);
- l'incremento della responsabilizzazione degli amministratori molto più ampia rispetto al passato, [articolo 378](#), Codice della crisi che modifica l'[articolo 2476](#), cod. civ.: "gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale".

I concessionari degli impianti sportivi pubblici spesso sono associazioni o società sportive o soggetti poco strutturati e scarsamente patrimonializzati, che in assenza degli adeguati assetti espongono i propri amministratori o soci che intervengono nella gestione a responsabilità elevate. Fare bene il PEF e utilizzarlo per impostare il monitoraggio della gestione diviene sempre più un fattore indispensabile per evitare conseguenze negative e mitigare i rischi.

Le best practices per la costruzione del PEF

Una corretta strutturazione del PEF prevede che esso sia suddiviso in 3 parti:

1. una parte introduttiva che descrive l'idea imprenditoriale, la genesi dell'idea e i soci promotori dell'iniziativa;

2. una parte tecnico-operativa che analizza la fattibilità dell'idea imprenditoriale sul mercato e l'organizzazione dell'attività;

3. una parte quantitativa-monetaria che sviluppa le previsioni economico-finanziarie dell'iniziativa.

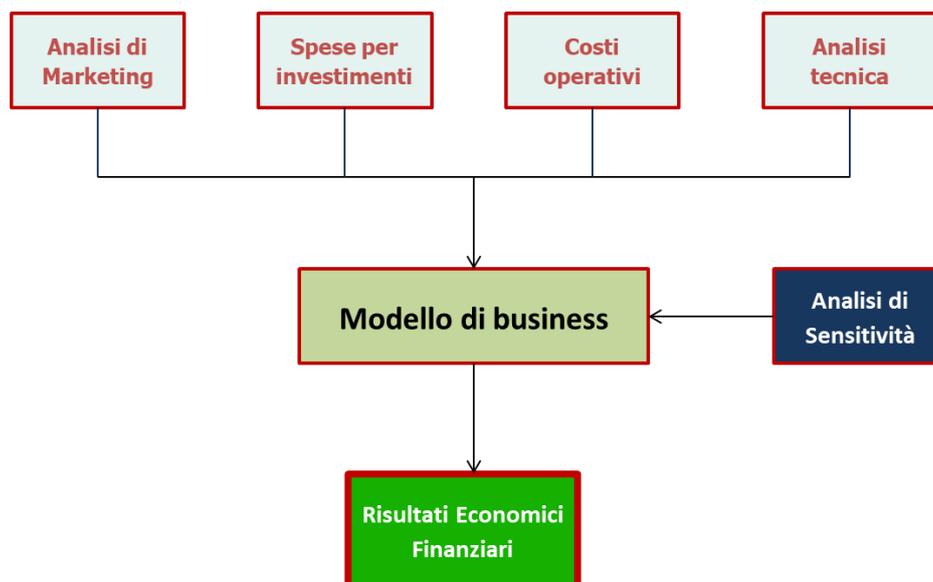
Il processo di costruzione del PEF dovrebbe partire da una analisi di *marketing* accurata, al fine di definire le quantità e i prezzi di vendita dei servizi in modo profittevole. In poche parole, si tratta di ricavare le assunzioni di piano.

Il passo successivo serve per valutare sul piano tecnico le strutture, gli impianti, le attrezzature, i fattori di produzione come manodopera, energia, etc., siano in grado di rispondere a quanto riportato dalle previsioni di mercato. Normalmente occorre prevedere interventi sia in ordine di CAPEX (investimenti), sia di OPEX (costi operativi di gestione).

Sia i CAPEX sia gli OPEX devono trovare adeguate coperture sia finanziarie, sia economiche, gli investimenti vanno pagati e nel PEF è necessario indicare come si intende finanziarli, le fonti di finanziamento, le condizioni, durate, etc.. Sotto il profilo economico occorre capire se la durata della concessione sia sufficiente a garantire un corretto ammortamento di tali immobilizzazioni. Qualora, come spesso in prima battuta, non sia possibile ottenere l'equilibrio date le assunzioni iniziali, occorre ripartire da esse, rimodulare l'analisi tecnica e verificare se CAPEX e OPEX risultino sostenibili. Questo processo è indispensabile e viene definito analisi di sensitività. Lo stesso vale per gli OPEX, che devono trovare tra i ricavi di gestione le coperture.

La sequenza delle operazioni deve essere quella indicata nella figura n. 1.

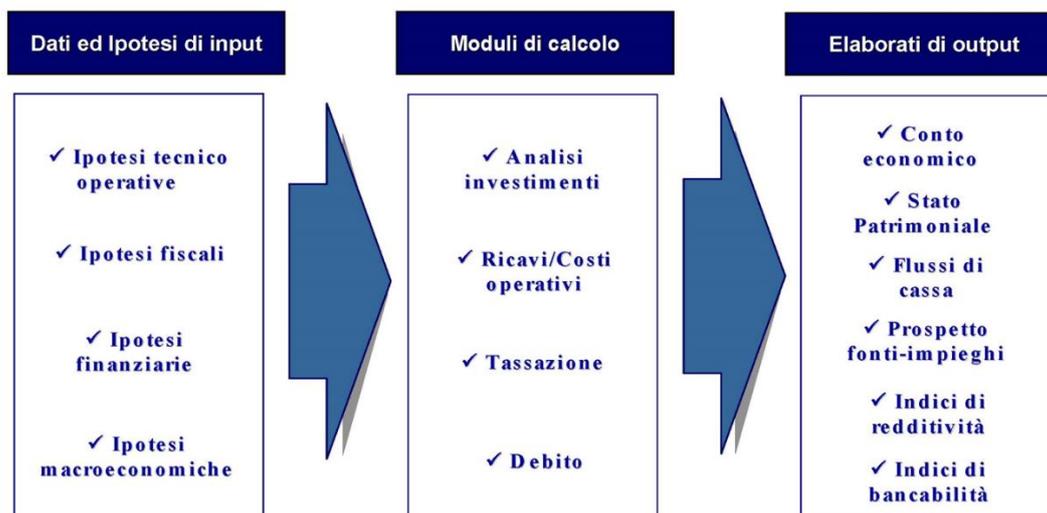
Fig. 1 – Il modello di base per la costruzione del PEF



Il lavoro di costruzione del *business* termina solo dopo avere ottenuto risultati positivi sia in termini finanziari sia in termini economici.

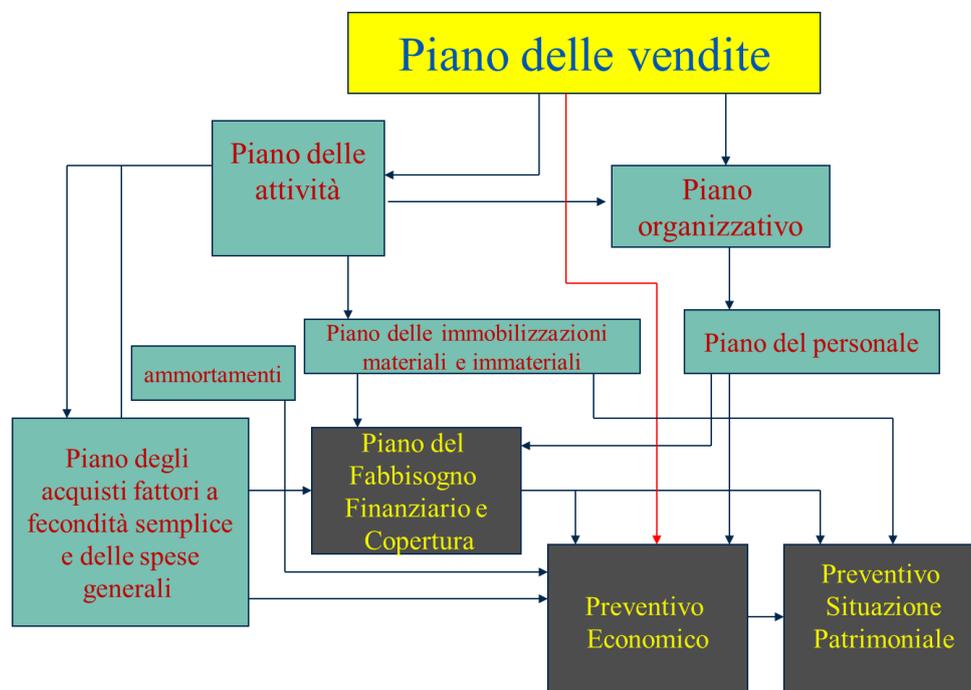
In altri termini il percorso del PEF è riassunto alla figura n. 2.

Fig. 2 – Il percorso del PEF



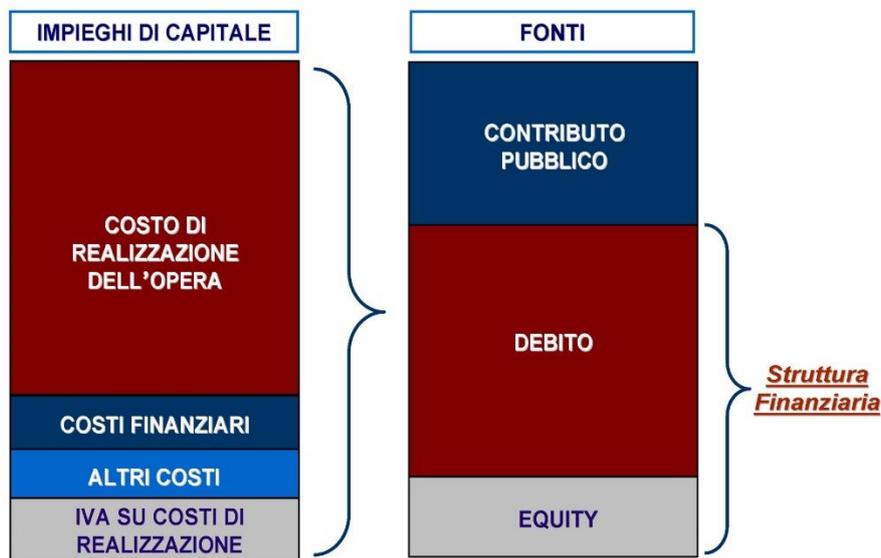
Lo schema logico da seguire è indicato alla figura n. 3.

Fig. 3 – Schema logico del PEF



Lo schema di copertura finanziaria è riassunto alla figura n. 4, dove i costi di realizzazione dell'opera devono trovare copertura in fonti certe.

Fig. 4 – Impieghi e fonti di capitale



Gli strumenti a copertura finanziaria possono essere riassunti nella figura n. 5.

Fig. 5. Strumenti a copertura degli impieghi di capitale



Come si struttura un piano economico e finanziario

Indicazioni importanti su come occorre presentare in PEF, il suo contenuto obbligatorio e i Principi contabili da adottare nella redazione di tale documento trovano fonte in:

– Cndcec e Fondazione dei dottori commercialisti – documento di ricerca del 21 marzo 2019 “Il piano economico e finanziario nelle procedure di partenariato pubblico privato: orientamenti ANAC,

Ragioneria Generale dello Stato e giurisprudenza recente". In esso sono riassunti anche i Principi contabili Oic che devono essere adottati nella redazione del PEF;

– Mef, Ragioneria Generale dello Stato e ANAC Relazione illustrativa 2021 *"Partenariato pubblico privato una proposta per il rilancio"*;

– D.Lgs. 201/2022 – *"Riordino della disciplina dei servizi pubblici locali di rilevanza economica"* e Mimit Decreto direttoriale del 31 agosto 2023 *"Linee guida per la redazione del PEF"*.

Nei 3 documenti indicati in precedenza sono riportati gli elementi previsionali essenziali che devono essere evidenziati nel PEF:

- Conto economico;
- Stato patrimoniale;
- flussi di cassa;
- indicatori finanziari;
- indicatori di bancabilità.

La valutazione degli investimenti avviene attraverso un'analisi finanziaria preventiva, individuando per ciascun esercizio di cui si compone la concessione i flussi finanziari in uscita e quelli in entrata, i rispettivi saldi e il loro valore attuale al momento della redazione del documento.

L'analisi della redditività attualizzata

Si basa sul valore del denaro, indicato dal mercato sotto forma di tasso d'interesse. Tale valore si abbassa tanto più la sua disponibilità si allontana nel tempo (1 euro oggi vale più di 1 euro domani). Il criterio della redditività consente una più agile comparazione tra progetti alternativi in quanto i redditi che ne derivano vengono ridotti allo stesso momento temporale attraverso un processo che viene definito *"attualizzazione"*.

Indicatori finanziari

Il WACC

Il calcolo del valore attuale presuppone la conoscenza del tasso con cui tali flussi vengo riportati al tempo $t=0$. Di conseguenza, oltre all'ammontare dei flussi, occorre conoscere la durata della concessione espressa in numero di esercizi e il tasso da utilizzare per tale calcolo finanziario attuariale. Tale tasso è definito WACC (*Weighted Average Cost of Capital*) ed esprime il costo medio ponderato del *mix* di capitale di debito e capitale di rischio attraverso la seguente formula:

$$WACC = \frac{D}{C + d} * id + \frac{C}{C + D} * ic$$

Dove:

- D = ammontare dei debiti onerosi;
- C = ammontare dei mezzi propri;
- id = tasso di interesse dei debiti onerosi;
- ic= costo dei mezzi propri determinato quale costo opportunità.

Tasso di rendimento interno (TIR o IRR)

Si tratta di un indicatore che serve per individuare quel tasso di attualizzazione che eguaglia introiti ed esborsi finanziari nel periodo di tempo considerato. La convenienza dell'investimento dipende dalla differenza tra TIR (tasso atteso di rendimento generato dall'investimento considerato) e tasso da corrispondere per il reperimento dei fondi di finanziamento WACC.

Il TIR indica il massimo costo del capitale che l'azienda può sopportare. Il TIR, come il VAN (valore attuale netto):

- utilizza flussi di cassa e non valori di reddito;
- considera il costo del capitale;
- considera l'effetto del tempo: nel calcolo viene considerato tutto l'orizzonte temporale dell'investimento.

Come calcolare operativamente il TIR? Si tratta di un processo iterativo poiché è un polinomio di grado superiore a 2 e di conseguenza molto complesso da calcolare, viene in aiuto però Excel con la funzione: TIR.COST.

Valore attuale netto (VAN)

Il valore attuale netto (VAN) esprime il valore attuale di una serie di flussi di cassa che saranno generati in futuro. Tra investimenti alternativi verrà considerato più conveniente quello che, oggi, vale maggiormente, ovvero ha un VAN maggiore.

Il VAN calcola il valore attuale di una serie di flussi di cassa generati in periodi futuri (che si presumono della stessa ampiezza, quali ad esempio, semestri o anni), attraverso l'utilizzo del tasso di attualizzazione WACC). Il processo di attualizzazione per il calcolo del VAN è il seguente:

$$\frac{FC_1}{(1+r)} + \frac{FC_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{FC_n}{(1+r)^n} = \sum_{j=1}^n \frac{FC_j}{(1+r)^j}$$

$$VAN = \sum_{j=1}^N \frac{FC_j}{(1+r)^j} - I$$

dove:

- FC = flussi di cassa annuali;
- r = tasso di rendimento o costo medio ponderato del capitale;

- I = investimento iniziale;
- j = periodi (anni) della concessione;
- n = numero dei periodi di concessione.

Il rapporto tra il WACC il TIR e il VAN è il seguente:

- se $TIR = r \Rightarrow VAN = 0$;
- se $TIR > r \Rightarrow VAN > 0$;
- se $TIR < r \Rightarrow VAN < 0$.

In buona sostanza il TIR è il tasso che rende il VAN=0.



ESEMPIO 1

Si suppone di voler calcolare, utilizzando un tasso WACC del 9%, il valore attuale netto di un investimento finanziario (ad esempio, la realizzazione di opere o l'acquisto di attrezzature), che prevede un esborso iniziale di 20.000 euro ed entrate (calcolate, ad esempio, sottraendo ai ricavi di vendita i costi annui di gestione), per 4.000 euro alla fine del primo anno, per 7.000 euro alla fine del secondo anno, per 6.000 euro alla fine del terzo anno e per 5.000 euro alla fine del quarto anno; si suppone inoltre che alla fine del quarto anno l'impianto viene dimesso recuperando 2.000 euro (valore di realizzo). Il calcolo del VAN sarebbe:

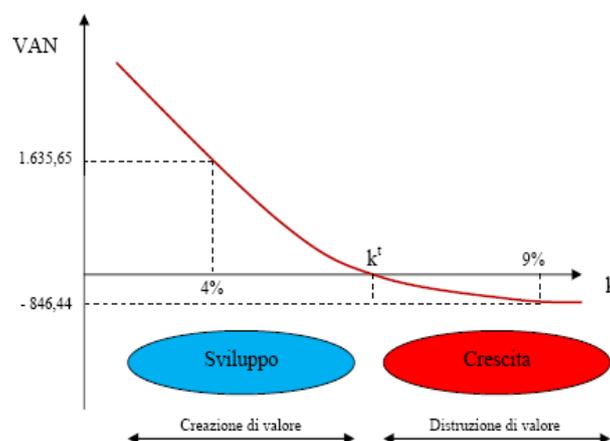
$$VAN = -20000 + \left(\frac{4000}{(1+0.09)} + \frac{7000}{(1+0.09)^2} + \frac{6000}{(1+0.09)^3} + \frac{5000+2000}{(1+0.09)^4} \right)$$

$$AN = -20.000 + 3.669,72 + 5.891,76 + 4.633,10 + 4.958,98 = - 846,44$$

È evidente che in questo caso non vi è alcuna convenienza a effettuare l'investimento, mentre se il tasso di attualizzazione fosse stato pari al 4% si sarebbe ottenuto un risultato di VAN pari a:

$$VAN = -20.000 + 3.846,15 + 6.471,89 + 5.333,98 + 5.983,63 = 1.635,65$$

Fig. 6 – Rapporto tra TIR e VAN



Indicando con k il TIR, il VAN si azzerava al punto indicato al k_t che rappresenta il punto in cui il costo del capitale WACC eguaglia il TIR. Oltre tale limite gli investimenti produrranno sì fatturato, ma non certo valore.

In questo esempio sono stati assunti il TIR e il VAN di progetto, per tale calcolo si considerano i flussi generati dalla gestione corrente al netto delle imposte (*unleverade*), altro sono TIR e VAN per gli azionisti che tengono conto dei flussi di cassa disponibili per essi. La distinzione si comprenderà meglio trattando gli indicatori di bancabilità.

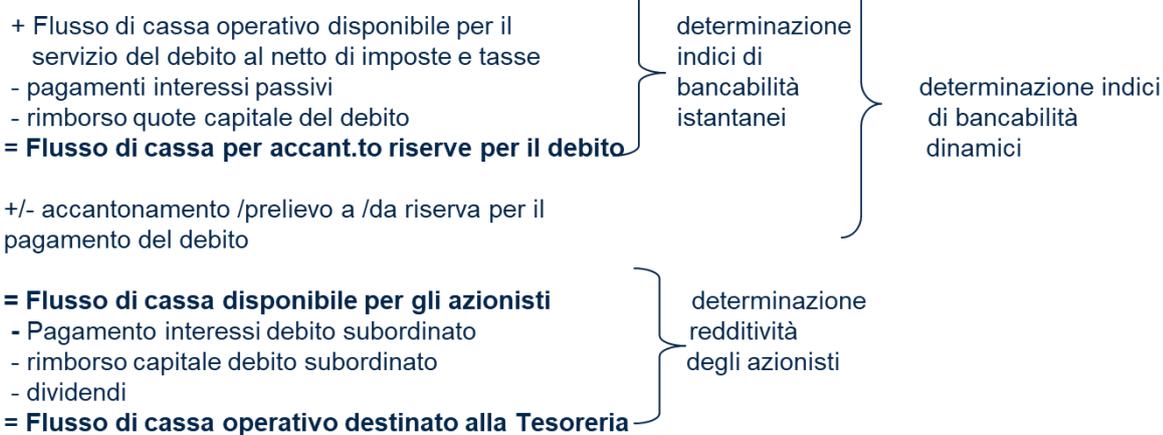
Indicatori di bancabilità

Gli indicatori di bancabilità sono altrettanto importanti, in quanto esprimono la capacità di un progetto di ripagare il debito attraverso i flussi generati dalla gestione.

Occorre considerare, in primo luogo, quali siano i flussi da assumere a base del calcolo; infatti, nel rendiconto finanziario abbiamo diversi aggregati come di seguito indicato alla figura n. 7.

Fig. 7 – Flussi di cassa

Destinazione del flusso di cassa



Gli indici di copertura (*cover ratios*) consentono di verificare se, oltre alla convenienza economica, l'andamento dei flussi di cassa è coerente con la tempistica di restituzione del debito.

Debt service cover ratio (DSCR)

È dato dal rapporto fra il flusso di cassa operativo e la quota di capitale + interessi da rimborsare in ciascun anno

$$DSCR = \frac{CF}{Kt + It}$$

dove:

- K_t : quota capitale del debito all'anno t ;
- I_t : quota degli interessi riferiti al debito all'anno t .

Un progetto per essere interessante deve avere un DSCR superiore a 1 perché deve sia tener conto della volatilità dei flussi futuri sia lasciare disponibilità di flussi da destinare ai dividendi. Di norma si considera accettabile un progetto con un DSCR di 1,3.

È un indice istantaneo perché verifica la capacità del progetto di rimborsare la rata del debito relativa all'anno corrente.

Average debt service cover ratio (ADSCR)

È la media dei DSCR di ogni anno.

Loan life cover ratio (LLCR)

È dato dal rapporto fra la somma, attualizzata al tasso di interesse del debito, dei flussi operativi tra l'istante di valutazione e l'ultimo anno per il quale è previsto il rimborso del debito incrementata dalla riserva di cassa e il debito residuo allo stesso istante di valutazione.

Si calcola sulla durata residua del debito ed è un indice dinamico perché tiene conto dell'andamento dei flussi di cassa a servizio del debito fino al rimborso totale.

$$LLCR = \frac{\sum_{t=s}^{s+n} \frac{CF_t}{(1+i)^t} + DR}{O_t}$$

dove:

- t = istante di valutazione;
- $s+n$ = ultimo anno di rimborso del debito;
- i = tasso praticato sul debito;
- CF_t = flusso di cassa al momento t ;
- DR = riserva di cassa per il servizio del debito (*debt reserve*);
- O = debito residuo (*outstanding*) al momento della valutazione.

Il valore deve risultare superiore a 1,4.

Il volontariato negli enti del Terzo settore e nelle organizzazioni sportive

Francesca Colecchia – responsabile settore consulenza Arsea srl

L'apporto del volontariato rappresenta una risorsa indispensabile per tutte le istituzioni non profit e, la sua presenza, una testimonianza della natura non lucrativa del sodalizio. L'Istat, nella rilevazione del 2022, ha evidenziato come le istituzioni non profit con volontari operano soprattutto nei settori delle attività culturali e artistiche, sportive, ricreative e di socializzazione. In generale, i volontari operano soprattutto nei settori dell'ambiente (86% delle istituzioni attive nel settore), delle attività ricreative e di socializzazione (85,6%), della filantropia e promozione del volontariato (84,6%), della cooperazione e solidarietà internazionale (83,1% del totale del settore) e dell'assistenza sociale e protezione civile (78,3%). Si esamina, qui di seguito, la diversa disciplina della figura del volontario negli Ets e nelle organizzazioni sportive.

Corte costituzionale, sentenza n. 72/2022

“La persona è “chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico o per imposizione di un'autorità, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa” (sentenza n. 75 del 1992). Si tratta della sottolineatura di un “modello fondamentale dell'azione positiva e responsabile dell'individuo” (sentenza n. 75 del 1992), che ha assunto carattere sistematico nella giurisprudenza di questa Corte, portando a evidenziare come all'origine dell'azione volontaria vi sia l'emergere della natura relazionale della persona umana che, nella ricerca di senso alla propria esistenza, si compie nell'apertura al bisogno dell'altro (sentenze n. 131 del 2020 e n. 228 del 2004)”.

Il volontariato negli Ets

Il CTS introduce la definizione e disciplina del volontariato non più limitata, come in passato, ai volontari impegnati nelle Odv. Il suo ruolo, nell'ambito degli Ets, è in ogni caso differenziato, atteso che la relativa presenza risulta indispensabile ai fini qualificatori per le Odv e per le Aps, possibile per gli altri Ets, necessariamente complementare nelle imprese sociali e nelle cooperative sociali. Come anticipato, la presenza di volontari nelle Aps e nelle Odv è essenziale ai fini qualificatori: in entrambi i casi, infatti, le attività devono essere svolte prevalentemente con l'apporto gratuito degli associati. Si ritiene, pertanto, che il numero dei volontari, da intendersi sia quelli continuativi sia quelli occasionali, debba essere superiore al numero di persone in qualsiasi forma retribuita.

Laddove, invece, tali sodalizi si avvalgano di dipendenti, di collaboratori coordinati e continuativi con tutela Inail e di titolari di partita Iva che lavorano con continuità per l'ente del Terzo settore, questi dovranno rispettare parametri diversi a seconda della tipologia di ente. La norma in realtà richiede che i lavoratori siano limitati ma il Ministero del lavoro ([nota n. 18244/2021](#)) ha voluto circoscrivere tale vincolo alle figure dei:

“soggetti dotati di una posizione previdenziale, quindi ai lavoratori dipendenti e ai parasubordinati, tenendo conto della maggior stabilità e continuità dei rapporti che li riguardano, con esclusione pertanto dei lavoratori occasionali o di quanti svolgono una tantum prestazioni lavorative di carattere autonomo. Difatti, l'inclusione anche di questi ultimi tra i lavoratori (ovvero al numeratore del rapporto lavoratori/volontari di cui alla norma) potrebbe comportare l'equiparazione di situazioni recanti oggettiva disomogeneità”.

Nel caso di Odv, la presenza di queste tipologie di lavoratori non potrà essere superiore al 50% del numero dei volontari. Nel caso di Aps, invece, è necessario che il numero sia alternativamente inferiore al 50% del numero dei volontari o al 20% degli associati (in luogo dell'originario vincolo del 5%, grazie alla modifica apportata dalla L. 104/2024).

Per verificare che le organizzazioni rispettino tali vincoli, è previsto entro il 30 giugno di ogni anno l'aggiornamento delle informazioni sul numero di persone fisiche, lavoratori dipendenti e/o parasubordinati con apertura di posizione assicurativa, volontari iscritti nel registro dei volontari dell'ente e volontari degli enti aderenti di cui esse si avvalgono risultanti al 31 dicembre precedente (ex articolo 20, D.M. 106/2020).

Cosa si intende per volontariato e quale disciplina è stata offerta nel CTS e nei provvedimenti attuativi

Il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un Ets, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà. L'azione del volontario nasce, pertanto, dalla volontà di rispondere ai bisogni delle persone e della collettività con fini di solidarietà.

La circostanza che il volontario opera gratuitamente trova come corollario il divieto espresso di erogare rimborsi forfettari: sono consentiti esclusivamente i rimborsi a piè di lista e quelli – novità introdotta dal CTS – in regime d'autocertificazione. Tale istituto nasce anche per un contenzioso che si era aperto nei confronti di P.A. che avevano erogato contributi a Odv a copertura delle spese sostenute dai volontari: nell'attività di verifica della Corte dei Conti era emerso che le

Amministrazioni avevano acquisito una rendicontazione del progetto non corredata da documentazione contabile, ma limitata a una relazione sui servizi forniti, da cui la responsabilità erariale della P.A. e, successivamente, la responsabilità in capo alle associazioni per aver erogato rimborsi forfettari, in quanto tali assimilati a reddito da lavoro. Onde evitare questo aggravio di responsabilità e alleggerire la gestione documentale sia in capo a chi eroga contributi sia in capo agli Ets, è stato contemplato il regime di rimborso spese in autocertificazione, il cui ricorso è subordinato al rispetto dei seguenti vincoli:

- l'importo non deve superare 10 euro giornalieri e 150 euro mensili;
- l'organo sociale competente dell'associazione deve deliberare sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso;
- l'istanza di rimborso deve essere presentata in autocertificazione ai sensi dell'[articolo 46](#), D.P.R. 445/2000, con conseguente assunzione, in capo al richiedente, della responsabilità penale, nel caso di dichiarazione mendace, da cui la necessità per il volontario di conservare in ogni caso la documentazione contabile relativa alle spese rimborsate.

La qualità di volontario è, inoltre, incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria. Seppur sia frequente che lavoratori di Ets prestino nel loro tempo libero la loro opera anche in qualità di volontari, è prevalsa la necessità di prevenire il rischio di comportamenti elusivi e di prestazioni non genuinamente spontanee, affermando così l'assoluta incompatibilità tra le 2 qualifiche. Ai fini del CTS non si considera, inoltre, volontario l'associato che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni, mentre possono essere qualificati come volontari quanti assolvono alle cariche elettive. Per tutelare i volontari, il CTS prevede, inoltre, polizze assicurative a copertura del rischio responsabilità civile, malattia e infortunio. Le modalità di certificazione della qualifica di volontari possono essere diversamente definite dall'istituto assicurativo ma, in ogni caso, gli Ets devono attivare un registro, previamente vidimato, in cui indicare, come specificato nel Decreto Mises (ora Mimit) 6 ottobre 2021, i seguenti aspetti:

1. il registro cartaceo dev'essere numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio da un notaio o da un pubblico ufficiale a ciò abilitato, che dichiara nell'ultima pagina il numero dei fogli che lo compongono;
2. è possibile istituire un'apposita sezione separata del registro, ove indicare coloro che prestano attività di volontariato in modo occasionale;
3. è necessario indicare per ciascun volontario, continuativo o occasionale, le seguenti informazioni:
 - a) il codice fiscale o, in alternativa, le generalità, il luogo e la data di nascita;
 - b) la residenza o, in alternativa, il domicilio ove non coincidente;

c) la data d'inizio e quella di cessazione dell'attività di volontariato presso l'organizzazione, che corrisponde alla data d'iscrizione e cancellazione nel registro.

In alternativa al registro volontari cartaceo, è possibile ricorrere a registri tenuti con sistemi elettronici e/o telematici, qualora gli stessi assicurino l'inalterabilità delle scritture e la data in cui le stesse sono apposte, anche con le modalità di cui all'[articolo 2215-bis](#), commi 2, 3 e 4, cod. civ., e quindi ricorrendo alla marca temporale. Diverse reti associative si stanno attrezzando per garantire alle affiliate la possibilità di espletare tale adempimento attraverso l'area *intranet* del proprio portale.

Il volontariato in ambito sportivo

Sotto il profilo qualificatorio, si evidenzia che le organizzazioni sportive:

“possono avvalersi nello svolgimento delle proprie attività istituzionali di volontari che mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ma esclusivamente con finalità (meramente) amatoriali”.

In questo caso non viene, pertanto, valorizzato l'aspetto solidaristico, ancorché l'articolo 38-bis, D.Lgs. 36/2021, abbia qualificato l'area del dilettantismo come caratterizzata dalla *“prevalente finalità altruistica”*, introducendo così una dimensione solidaristica in ambito sportivo dilettantistico. La norma non chiarisce, inoltre, la locuzione di volontari sportivi, per cui sarebbe opportuno un chiarimento in merito alla necessità – o meno – di circoscriverlo a chi può assumere la qualifica di lavoratore sportivo, in quanto impegnato in qualità di *“atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara”* o nello svolgimento di una delle mansioni espressamente riconosciute, da ultimo, con il D.P.C.M. 25 giugno 2024, a integrazione dal primo elenco adottato il 26 gennaio 2024.

Il D.Lgs. 36/2021 originariamente escludeva inoltre ogni forma di rimborso forfettario, analogamente a quanto previsto dal CTS e ciò, anche in un'ottica di armonizzazione tra le 2 discipline. Con le modifiche apportate dall'[articolo 3](#), comma 3, lettera b), D.L. 71/2024, convertito con modificazioni dalla L. 106/2024, è stato confermato che *“le prestazioni dei volontari sportivi di cui al comma 1 non sono retribuite in alcun modo, nemmeno dal beneficiario”*, ma è stata introdotta la possibilità di riconoscere ai *“volontari sportivi”* rimborsi forfettari per le spese sostenute per attività svolte anche nel proprio Comune di residenza, nel limite complessivo di 400 euro mensili.

Tale possibilità è esclusa per i sodalizi sportivi che siano iscritti anche nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), con riferimento ai quali si applicano le regole contenute dal CTS, mentre, per le realtà sportive non iscritte nel Runts, risulta attivabile al verificarsi delle seguenti condizioni:

1. è garantito esclusivamente per le spese sostenute per attività svolte, anche nel proprio Comune di residenza, in occasione di manifestazioni ed eventi sportivi riconosciuti dalle Federazioni sportive nazionali, dalle Discipline sportive associate, dagli Eps, anche paralimpici, dal CONI, dal CIP e dalla società Sport e salute Spa;
2. è garantito solo per le tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso dal regolamento dell'organismo sportivo affiliante, per cui non è operativa finché non viene approvato tale regolamento;
3. è possibile solo quando sarà implementata la funzione del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, atteso che i relativi importi dovranno essere comunicati all'Amministrazione finanziaria.

Non si tratta di una semplificazione, in quanto l'erogazione del rimborso spese non solo presuppone la comunicazione attraverso il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche dei nominativi dei volontari sportivi che ricevono rimborsi forfettari, e il relativo importo, entro la fine del mese successivo al trimestre di svolgimento delle prestazioni del volontario, ma i relativi importi, pur non concorrendo alla formazione del reddito, concorrono a determinare la soglia di franchigia previdenziale e fiscale del lavoro sportivo, rispettivamente di 5.000 e 15.000 euro/anno, costituendo base imponibile previdenziale al superamento della relativa soglia, da cui l'onere di acquisire l'autocertificazione anche in relazione ai rimborsi spese forfettari.

Il trattamento dei volontari sportivi si differenzia da quello previsto per i volontari degli Ets anche sotto il profilo assicurativo: in questo caso, la tutela riguarda esclusivamente la responsabilità civile e non è previsto l'obbligo di adottare un registro volontari, salva diversa indicazione dell'istituto assicurativo.

I regolamenti degli organismi sportivi affilianti

La scelta di rimettere agli organismi sportivi affilianti la regolamentazione dei rimborsi forfettari si presta ad alcuni rilievi: in primo luogo, già da una prima lettura dei primi regolamenti, emerge una differenziazione di approccio tra organismi sportivi che richiedono come presupposto il tesseramento e organismi che invece non lo ritengono un dato vincolante, garantendo – si immagina – la copertura assicurativa rispetto il rischio responsabilità civile con altre modalità. In secondo luogo, le organizzazioni con pluriaffiliazione si ritiene che dovranno applicare il regolamento dell'organismo sportivo affiliante che ha riconosciuto quella singola manifestazione, con conseguente trattamento differenziato dei volontari della stessa organizzazione sportiva. In terzo luogo, alcuni organismi ritengono che le prestazioni oggetto dell'attività di volontariato debbano rientrare nelle funzioni tipizzate dei lavoratori sportivi, altri affermano che le funzioni del lavoratore sportivo non possano connotare il volontariato sportivo e altri ancora ammettono che funzioni, che

non possono qualificare un lavoratore sportivo, possano qualificare invece un volontario dello sport, laddove la prestazione sia resa a titolo gratuito.

A oggi, si sono rinvenuti esclusivamente i regolamenti approvati dai seguenti organismi sportivi.

ASC Aps Ets – Giunta esecutiva nazionale del 4 agosto 2024

L'ente di promozione sportiva ha individuato come spese rimborsabili in modalità forfettaria le seguenti:

- spese di trasporto e pedaggio;
- spese di noleggio autoveicoli;
- spese di vitto e alloggio;
- spese per l'acquisto di materiale e attrezzature sportive o, comunque, necessarie per la partecipazione all'evento e/o manifestazione sportiva interessata;
- spese di manutenzione e di riparazione delle attrezzature per le attività del volontario;
- spese telefoniche o, comunque, di comunicazione necessarie alla gestione e all'organizzazione delle attività sportive del volontario;
- spese amministrative;
- rimborsi giornalieri.

ASI Nazionale – Delibera n. 7/2024 del 15 giugno 2024

L'ASI ha previsto che tutte le spese relative ai rimborsi per i volontari – intese come spese di trasporto, per il noleggio di veicoli, di vitto e alloggio, per materiali e attrezzature, spese per manutenzione e riparazione di attrezzature utilizzate per le attività di volontariato, spese telefoniche e di comunicazione necessarie per l'organizzazione e la gestione delle attività di volontariato e sportive, spese amministrative e rimborsi giornalieri – sono approvate dall'ente per tutte le attività sportive e formative praticate dalle Asd e Ssd affiliate e correttamente riscontrabili sul Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche.

FITETREC-ANTE – Delibera n. 35 del 28 giugno 2024

La Federazione italiana turismo equestre e TREC-ANTE ha deliberato di riconoscere il rimborso forfettario delle spese con riferimento alle attività di assistenza agli atleti e agli equidi, collaborazione in campo gara, *scribe*, assistente di gara, organizzazione e gestione eventi sportivi, elaborazione classifiche, autorizzazione attività formative, gestione corsi di formazione e addetto alle strutture, ma l'elenco non risulta tassativo. Le spese ammesse a rimborso riguardano vitto, alloggio, spese autostradali, rimborsi chilometrici e cancelleria, l'istanza di rimborso dev'essere

presentato esclusivamente a mezzo della modulistica federale e viene specificato che *“Le due forme di rimborso non sono cumulabili per la stessa manifestazione/evento sportivo federale”*.

ACI Sport – Delibera di Giunta dell’11 settembre 2024, che ha modificato l’articolo 1.1, app. 10, RSN.

L’ACI esclude che possano qualificarsi come volontari quanti assolvono alla funzione di direttore di gara, direttore di prova, ispettore o supervisore, delegato all’allestimento e medico. Le altre figure possono operare come volontari e possono ricevere esclusivamente il rimborso per le spese documentate relative al vitto, all’alloggio, al viaggio e al trasporto e quelle nell’interesse del soggetto che l’incarica sostenute in occasione di prestazione effettuate anche nel proprio Comune di residenza. Le spese sostenute dal volontario possono essere riconosciute anche con rimborso forfettario anche a fronte di autocertificazione resa ai sensi dell’[articolo 46](#), D.P.R. 445/2000, purché non superino l’importo di 400 euro mensili.

FITARCO – Delibera del presidente n. 87 del 12 settembre 2024

La Federazione tiro con l’arco ha previsto la copertura delle seguenti voci di spesa sostenute dai volontari sportivi:

- spese di trasporto per raggiungere il luogo dell’evento, o della manifestazione sportiva, e per quelle sostenute per gli spostamenti nell’ambito dei propri incarichi, prima/durante/dopo lo svolgimento degli stessi;
- spese di vitto durante l’attività di volontariato;
- spese di alloggio, qualora necessarie, in caso di eventi o manifestazioni qualora per l’impegno richiesto al volontario e/o per motivi legati alla distanza e/o incolumità per lo stesso non sia possibile il ritorno al proprio domicilio entro la medesima giornata;
- altre spese direttamente connesse con l’attività di volontariato svolta.

Mentre, le attività di volontariato per le quali è ammesso il rimborso sono state individuate in:

- attività di supporto logistico e organizzativo durante le manifestazioni e gli eventi sportivi;
- assistenza agli atleti, alle squadre e al pubblico durante le manifestazioni e gli eventi sportivi;
- attività di promozione e comunicazione relative, svolte prima/durante/dopo le manifestazioni e gli eventi sportivi;
- altre attività ritenute utili e necessarie alla buona riuscita delle manifestazioni e degli eventi sportivi.

L’erogazione del rimborso viene subordinata alla presentazione di una relazione finale da parte del volontario nella quale dettagliare le attività svolte e la tipologia di spese sostenute.

FIBS – Delibera del presidente n. 7 del 17 settembre 2024

Il presidente della Federazione italiana *baseball* e *softball* ha adottato la delibera d'urgenza in materia di rimborsi forfettari ai volontari, specificando che le attività ammesse a tale rimborso sono:

- supporto logistico e organizzativo durante le manifestazioni/eventi sportivi;
- assistenza agli atleti, alle squadre e al pubblico in occasione delle manifestazioni/eventi sportivi;
- attività di promozione e comunicazione effettuate prima e durante le manifestazioni/eventi sportivi;
- eventuali altre attività ritenute utili e necessarie e connesse alle manifestazioni/eventi sportivi.

Mentre, le tipologie di spesa sono:

- spese di trasporto per raggiungere il luogo della manifestazione/evento sportivo e per quelle sostenute per gli spostamenti nell'ambito del proprio incarico prima/durante/dopo lo svolgimento degli stessi;
- spese di vitto e alloggio, qualora necessarie, in caso di eventi o che non consentano il ritorno al proprio domicilio entro la medesima giornata;
- tutte le altre spese direttamente connesse con l'attività di volontariato svolta (ad esempio, acquisto di materiali di consumo, etc.).

Nella delibera si legge che l'importo del rimborso *“potrà essere ridotto proporzionalmente in base alla durata dell'attività di volontariato”* e che la sua erogazione *“avverrà successivamente alla conclusione dell'attività di volontariato, previa presentazione di una relazione finale da parte del volontario”*.

FEDERCUSI – Consiglio federale del 18 settembre 2024

La Federazione italiana dello sport universitario ha riconosciuto la possibilità di riconoscere rimborsi spese forfettari con riferimento alle seguenti tipologie di spesa:

- spese di trasporto e pedaggio, anche nel proprio Comune di residenza;
- spese di noleggio di autoveicoli, motoveicoli, velocipedi e simili;
- spese di vitto e alloggio;
- spese per l'acquisto di materiale e attrezzature sportive o comunque necessarie per la partecipazione all'evento e/o manifestazione sportiva interessata;
- spese di manutenzione e di riparazione delle attrezzature per le attività del volontario;
- spese telefoniche o, comunque, di comunicazione necessarie alla gestione e all'organizzazione delle attività sportive del volontario;
- spese amministrative;
- ogni altra spesa necessaria al fine della partecipazione del volontario alla manifestazione sportiva.

FIC – Delibera del 20 settembre 2024

La Federazione canottaggio ha dettagliato le manifestazioni sportive in relazione alle quali è possibile riconoscere il rimborso forfettario:

- gare nazionali e regionali di canottaggio, in acqua, inserite nel calendario ufficiale federale;
- gare nazionali e regionali inserite nel calendario ufficiale federale;
- gare internazionali svolte in Italia inserite nel calendario internazionale mondiale/europeo;
- gare organizzate dalla singola affiliata, purché munite di nulla-osta federale;
- eventi sportivi di formazione, rientranti nei programmi federali:
 - attività progetto scuola, corsi per allenatori/istruttori;
 - eventi di formazione e didattica, per i quali sia stata effettuata regolare comunicazione alla Federazione e sia stata autorizzata dalla stessa;
 - eventi sportivi/promozionali, anche di carattere sociale, patrocinati dalla Federazione.

Con riferimento alla definizione delle figure qualificabili come volontari – che devono risultare tutti tesserati – si annoverano:

- la direzione e gestione delle attività arbitrali (senza convocazione federale, a favore di Asd/Ssd affiliate);
- allenatore/istruttore;
- omologatore campo gara;
- *speaker*;
- attività di organizzazione e coordinamento della manifestazione o dell'evento sportivo, svolta dai consiglieri o da altri tesserati dell'affiliato;
- accompagnatori degli atleti minori e paralimpici;
- supervisione e organizzazione eventi;
- cerimoniale;
- soggetti che garantiscono il trasporto di persone o cose in occasione dell'evento;
- soggetti che garantiscono il funzionamento degli eventi sportivi, conducenti imbarcazioni, addetti ai pontili imbarco/sbarco e di partenza;
- soggetti deputati all'accoglienza;
- soggetti dediti a garantire la sicurezza dei luoghi, nonché la manutenzione e custodia delle attrezzature e degli impianti dove è svolto l'evento.

In relazione alle tipologie di spese vengono annoverate quelle di viaggio, vitto, alloggio e trasporto attrezzature.

Al di là del *plafond* massimo indicato dalla legge, la delibera contempla un limite giornaliero di 50 euro per le manifestazioni provinciali e regionali, 60 euro per quelle nazionali e 100 euro per gli eventi didattici e formativi.

CSEN – Delibera presidente nazionale n. 64 del 23 settembre 2024

La delibera del Centro sportivo educativo nazionale individua come potenziali beneficiari del rimborso forfettario i volontari che svolgono non solo l'attività di atleta, allenatore, direttore di gara, direttore tecnico e direttore sportivo, ma anche alle mansioni espressamente riconosciute dal D.P.C.M.. Con riferimento alle tipologie di spese menzionano quelle di trasporto, con un massimo di 15 euro, per le trasferte all'interno dello stesso Comune, e al limite delle tabelle ACI, per le trasferte fuori Comune; di vitto, con un limite di 20 euro a pasto e prevedendo 2 pasti se l'attività si sviluppa nella mattina e nel pomeriggio, con termine minimo delle 18:00; di alloggio, quando la manifestazione si svolge in Comune diverso, con un massimo di spesa di 100 euro per singolo pernottamento, comprensiva della prima colazione e altre spese direttamente connesse con l'attività di volontariato svolta per manifestazioni, tra cui l'acquisto di materiale di consumo e/o accessori necessari nello svolgimento di attività di volontariato, con un limite massimo, in questo caso, di 25 euro per singola manifestazione.

FIDAL – Delibera del 7 ottobre 2024

La Federazione riconosce come volontari quanti gratuitamente contribuiscono alla realizzazione della manifestazione come ausiliari, addetti alla logistica, addetti alle attrezzature, addetti alla sicurezza, assistenza agli atleti, collaborazione in campo gara, assistente di gara, elaborazione classifiche, gestione corsi di formazione e addetto alle strutture, in un elenco non tassativo, essendo contemplate *"altre attività ritenute utili e necessarie alla buona riuscita delle manifestazioni e degli eventi sportivi"*. Come tipologie di spese rimborsabili, vengono annoverate quelle di trasporto e pedaggio; di noleggio di autoveicoli; di vitto e alloggio; di acquisto di materiale e attrezzature sportive o, comunque, necessarie per la partecipazione all'evento e/o manifestazione sportiva interessata; spese di manutenzione e di riparazione delle attrezzature per le attività del volontario; spese telefoniche o, comunque, di comunicazione, necessarie alla gestione e all'organizzazione delle attività sportive del volontario; spese amministrative; spese di cancelleria; rimborsi giornalieri.

Federazione italiana sport biliardo e bowling

Si dispongono, infine, delle delibere della Federazione italiana sport biliardo e *bowling* e della Federazione vela, ma in documento non datato.

Il provvedimento prevede che le affiliate possano avvalersi di volontari:

“nello svolgimento delle proprie attività in occasione delle seguenti manifestazioni ed eventi sportivi:

- 1. Gare valide per i Campionati regionali e nazionali inseriti nel calendario federale;*
- 2. Gare organizzate dalla singola Affiliata purché munite di nullaosta federale;*
- 3. Eventi sportivi di formazione rientranti nei programmi federali: attività Progetto Scuola, corsi per Istruttori;*
- 4. Eventi di formazione e didattica per i quali sia stata effettuata regolare comunicazione alla Federazione e sia stata autorizzata dalla stessa;*
- 5. Manifestazioni sportive del Settore Juniores;*
- 6. Manifestazioni internazionali”*,

come se, nello svolgimento di qualsivoglia altra attività, si configuri una presunzione della natura retribuita della prestazione.

L'attività di volontariato viene, inoltre, circoscritta allo svolgimento delle seguenti funzioni:

- direzione arbitrale;
- direzione di gara;
- istruttore;
- omologatore campo di gioco;
- speaker;
- attività di organizzazione e coordinamento della manifestazione o dell'evento sportivo, svolta dai consiglieri o da altri tesserati dell'affiliato;
- accompagnatori degli atleti minori e paralimpici e supervisione nonché organizzazione eventi.

Potranno essere oggetto di rimborso forfettario le spese di viaggio, di vitto, d'alloggio e per l'acquisto di beni collegati alla manifestazione, ma, al di là del *plafond* normativo, la Federazione va a quantificare il rimborso come diaria giornaliera nel massimo di 50 euro per le manifestazioni provinciali e regionali, 100 euro per le manifestazioni nazionali e 50 euro per gli eventi didattici e formativi.

Federazione vela

La Federazione vela qualifica come manifestazioni gli eventi di natura agonistica, promozionale e amatoriale regolarmente approvati dalla Federazione e inseriti nel proprio calendario mentre, come eventi sportivi, quelli riconosciuti e approvati dalla Federazione quali attività promozionali, disciplinati dalle normative di riferimento e/o inserite in calendario. Partenendo dalla definizione dell'[articolo 29](#), D.Lgs. 36/2021, il Regolamento include nei volontari quanti, tesserati o non tesserati, mettono a disposizione il proprio tempo e capacità per garantire il corretto svolgimento di un evento

o manifestazione sportiva. In merito alle figure, oltre a quelle tipizzate dall'[articolo 25](#), D.Lgs. 36/2021, e dal mansionario approvato e aggiornato con Decreto del presidente del CdM, individua anche chi gestisce il trasporto di persone/cose in occasione dell'evento o manifestazione, chi si occupa dell'accoglienza, chi si occupa della sicurezza dei luoghi nonché della manutenzione e custodia delle attrezzature e degli impianti dove è svolto l'evento, nonché il personale utilizzato nelle attività connesse alla promozione delle attività in occasione di eventi sportivi organizzati dall'affiliato.

i servizi di **MB** Master Breve

FISCOPRATICO SMART: LA PIATTAFORMA INTEGRATA CON L'AI
La soluzione editoriale integrata con l'Intelligenza Artificiale che coniuga in un unico strumento informazione, aggiornamento, approfondimento e soluzioni operative. Disponibile per gli abbonati a Master Breve nella versione Smart, che comprende le schede operative relative a **BILANCIO e IVA**

ARCHIVIO INCONTRI FORMATIVI IN DIFFERITA
In caso di assenza matura crediti formativi con la partecipazione alle differite e-learning accreditate messe a disposizione per ogni incontro formativo

E-LEARNING
3 ore e-learning che consentiranno di acquisire i crediti formativi richiesti annualmente in materia di ordinamento, deontologia e tariffe con focus specifico su AI e digitalizzazione dello studio professionale

CREDITI FORMATIVI
Matura fino a 60 crediti formativi di cui 3 in materie obbligatorie

SCOPRI DI PIÙ

Associazioni e sport n. 10/2024

Il ruolo del RASD nella gestione del lavoro sportivo

Matilde Ambrosi - consulente del lavoro

Il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD) è uno strumento chiave per il monitoraggio e la regolamentazione di Asd e Ssd, garantendo il rispetto della legge e l'accesso a benefici fiscali e previdenziali. L'iscrizione al RASD prevede una procedura di registrazione online, il caricamento della documentazione e la verifica dei requisiti, con l'obbligo di mantenere aggiornate le informazioni.

Con la Riforma dello sport, il RASD acquisisce maggiore importanza, introducendo maggiori controlli per garantire trasparenza ed equità, soprattutto in relazione ai collaboratori sportivi (allenatori, istruttori, arbitri, etc.). Le Asd/Ssd devono dichiarare i rapporti di lavoro, specificando compensi e condizioni, per combattere il lavoro nero e garantire tutele previdenziali e assicurative ai lavoratori.

Nel presente articolo, si vuole fornire una guida di sintesi tra le funzioni principali contenute nella sezione del RASD dedicato al lavoro sportivo in chiave nozionista e procedurale.

Il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD), rappresenta uno strumento essenziale per il settore dello sport in ambito dilettantistico. La sua funzione principale è quella di monitorare e regolare le Asd e Ssd, garantendo che operino in conformità con la legge e beneficino delle agevolazioni fiscali, previdenziali e amministrative previste.

Le principali fasi del processo di iscrizione includono:

- registrazione *online*: Asd/Ssd devono creare un *account* sulla piattaforma digitale del Registro;
- caricamento della documentazione: statuto, atto costitutivo, e i dati relativi all'organizzazione e alle persone responsabili devono essere inviati;
- verifica dei requisiti: l'organizzazione deve dimostrare di svolgere attività sportiva in modo non lucrativo e rispettare gli altri criteri stabiliti dalla normativa (ad esempio, finalità educative e promozione dello sport);
- conferma e pubblicazione: una volta approvata, l'associazione viene inserita ufficialmente nel Registro e può accedere a determinati benefici fiscali e di contribuzione.

A seguito dell'iscrizione, è obbligatorio mantenere aggiornate le informazioni relative all'associazione o società.

Eventuali modifiche, come la variazione dei dirigenti, cambiamenti nello statuto, o il rinnovo della carica dei membri del consiglio, devono essere comunicate tramite la piattaforma del Registro entro 30 giorni dall'evento. La mancanza di aggiornamento può portare alla sospensione o cancellazione dal Registro.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021, che fa parte della Riforma dello sport, il RASD ha acquisito ulteriore importanza: le nuove normative impongono maggiori controlli e trasparenza per le organizzazioni iscritte, in modo da garantire il rispetto dei principi di equità, trasparenza e correttezza gestionale.

L'inserimento dei compensi e la comunicazione obbligatoria delle collaborazioni sportive rappresentano strumenti non solo amministrativi, ma anche di controllo e trasparenza, al fine dell'inquadramento dei collaboratori sportivi (allenatori, preparatori, istruttori, arbitri, etc.).

La comunicazione obbligatoria riveste un ruolo cruciale per la regolamentazione del lavoro sportivo, soprattutto in un contesto dove, per anni, vi è stata ambiguità sul confine tra volontariato, collaborazione occasionale e rapporto lavorativo vero e proprio.

Le funzioni principali possono essere analizzate nei seguenti punti:

1. trasparenza e tracciabilità: la comunicazione obbligatoria dei rapporti di lavoro sportivo è una misura volta a garantire la tracciabilità delle collaborazioni sportive, fornendo informazioni chiare e accessibili sulle persone impiegate nelle Asd/Ssd e sulle loro condizioni lavorative. Questo obbligo rappresenta un importante strumento per combattere il lavoro in nero, che in passato era particolarmente diffuso nel settore sportivo dilettantistico;
2. tutela dei lavoratori sportivi: con l'inserimento dei collaboratori sportivi nel Registro, si mira a garantire loro un sistema minimo di tutela contrattuale, previdenziale e assicurativa. La comunicazione obbligatoria permette ai lavoratori sportivi di essere visibili agli enti previdenziali e assicurativi, che così possono monitorare le condizioni di lavoro e garantire l'accesso a benefici come la copertura Inail o i contributi previdenziali;
3. uniformità e chiarezza nelle modalità di impiego: il Registro impone alle Asd/Ssd di fornire dettagli precisi sul tipo di rapporto instaurato (collaborazione occasionale, collaborazione continuativa, rapporto subordinato), creando una uniformità e una chiarezza nelle modalità di impiego e rendendo il lavoro sportivo un elemento più normato e verificabile da parte delle Autorità;
4. controllo fiscale e riduzione degli abusi: la comunicazione obbligatoria serve anche a limitare abusi fiscali legati ai compensi non dichiarati o inquadrati in modo errato (ad esempio, spacciati come rimborsi spese). L'aggiornamento periodico dei rapporti di lavoro e l'inserimento nel sistema permette una verifica automatizzata da parte delle Autorità competenti (Agenzia delle entrate e Inps), garantendo che i compensi vengano dichiarati correttamente e tassati secondo le norme vigenti.

L'inserimento dei compensi dei lavoratori sportivi nel Registro rappresenta una funzione critica per regolare la dimensione economica del settore sportivo dilettantistico, da compiersi *"entro il 31 gennaio dell'anno successivo cui i compensi cui riferiscono"*. Analizzando questa procedura, si possono individuare le seguenti funzioni e conseguenze:

1. formalizzazione delle retribuzioni: inserire i compensi nel Registro obbliga le Asd/Ssd a formalizzare gli importi retributivi erogati ai collaboratori sportivi, chiarendo così la distinzione tra compensi veri e propri e altre forme di remunerazione (come i rimborsi spese). In passato, la linea di confine tra i 2 era spesso sfumata, con il rischio di eludere le normative fiscali. Ora, con l'obbligo di dichiarare i compensi, si stabilisce una maggiore chiarezza e legittimità nelle retribuzioni dei lavoratori sportivi;
2. incentivazione di compensi equi e dignitosi: l'obbligo di inserimento dei compensi nel Registro rappresenta una tutela per il lavoratore, i quali saranno determinati sulla scorta dei valori minimi tabellari indicati nel Ccnl Lavoratori dello Sport;
3. riduzione dell'ambiguità tra volontariato e lavoro retribuito: la regolamentazione dei compensi e l'inserimento nel Registro aiuta anche a chiarire la distinzione tra attività volontaria e lavoro retribuito, una zona grigia che ha caratterizzato a lungo il mondo sportivo dilettantistico. Il sistema obbliga le Asd/Ssd a inquadrare formalmente le persone che percepiscono un compenso, riducendo i casi in cui un collaboratore viene trattato come volontario quando, in realtà, svolge un'attività professionale continuativa e meriterebbe di essere retribuito adeguatamente;
4. impatto sulla gestione contabile e fiscale delle Asd/Ssd: le Asd/Ssd devono ora adottare sistemi più rigorosi per la gestione dei compensi, con un impatto significativo anche sulla gestione contabile e fiscale. L'obbligo di dichiarare tutti i compensi corrisposti ai lavoratori.

Operativamente, la gestione del lavoro sportivo all'interno del RAS prevede una serie di adempimenti relativi alla comunicazione obbligatoria delle assunzioni, cessazioni, proroghe e modifiche contrattuali dei collaboratori sportivi. Questi adempimenti sono cruciali per garantire la tracciabilità e la corretta gestione amministrativa del lavoro nel settore sportivo dilettantistico.

Assunzione

L'assunzione di un collaboratore sportivo deve essere comunicata obbligatoriamente al RASD, entro il trentesimo giorno del mese successivo all'inizio del rapporto di collaborazione, qualsiasi comunicazione avvenuta posteriormente si considererà in sede di controllo fuori termine, con la conseguente applicazione della sanzione amministrativa di 100 euro.

La procedura si articola in 2 principali fasi:

- inserimento dati anagrafici: I dati personali del collaboratore devono essere inseriti nella piattaforma, insieme alle informazioni relative al ruolo che verrà ricoperto.

– dettagli contrattuali: si comunica all'interno del RAS la mansione svolta, la durata del rapporto di collaborazione e l'ammontare del compenso. Su quest'ultimo occorre specificare che lo stesso dovrà essere rapportato all'intera durata del rapporto dichiarato, non vincolante, ma il più fedele possibile alla previsione del *quantum* che sarà corrisposto al collaboratore.

Cessazione

La cessazione del rapporto di collaborazione sportiva deve essere anch'essa comunicata tempestivamente al Registro, laddove il rapporto di collaborazione s'interrompesse prima della data naturale di scadenza dello stesso. La comunicazione della stessa deve essere notificata nella piattaforma *online* entro 5 giorni dalla fine effettiva della collaborazione, affinché la stessa possa ritenersi trasmessa entro i termini di legge.

All'interno della piattaforma, nella sezione Unilav, sarà necessario selezionare "*Nuova comunicazione*" e selezionare la voce Cessazione, inserire i dati essenziali della comunicazione che s'intende cessare e procedere all'inoltro della comunicazione.

Proroga

In caso di proroga del contratto di collaborazione sportiva, l'associazione o società sportiva deve aggiornare la posizione del collaboratore all'interno del Registro, indicando una nuova data di scadenza del rapporto, la stessa deve avvenire entro 5 giorni di calendario dalla data di cessazione affinché la stessa possa ritenersi trasmessa entro i termini di legge.

All'interno della piattaforma, nella sezione Unilav, sarà necessario selezionare "*Nuova comunicazione*" e selezionare la voce "*Proroga*", inserire i dati essenziali della comunicazione indicando una nuova data di scadenza e procedere all'inoltro della comunicazione.

Modifica dei compensi o delle condizioni contrattuali

A seguito della trasmissione telematica di comunicazione obbligatoria, è possibile che sorga la necessità di porre delle variazioni circa gli elementi essenziali del rapporto, questi possono avvenire entro 2 giorni di calendario dall'invio della prima comunicazione oggetto di rettifica. In alternativa, occorrerà procedere all'annullamento della comunicazione dall'apposita funzione, e successivamente inviare nuova comunicazione.

Le sole comunicazioni obbligatorie, non esauriscono gli obblighi da osservare all'interno del RAS, infatti, come accennato in premessa, entro il 31 gennaio di ogni anno successivo a quello di competenza, occorre registrare i compensi erogati ai propri collaboratori sportivi.

Specificamente, nel menù "*Lavoro sportivo*" è disponibile una sezione dedicata ai "*Contributi*", dove sono riportati tutti i compensi versati ai lavoratori sportivi. Cliccando su "*Nuovo compenso*", è

possibile aggiungere un nuovo pagamento. Il modulo richiede l'inserimento del codice fiscale del lavoratore e dell'importo percepito. Oltre a questi dati, devono essere indicati la data di pagamento e l'importo imponibile e non imponibile ai fini previdenziali, che di base è fissato a 5.000 euro, ma può variare se il lavoratore ha ricevuto altre somme, come ad esempio nel caso in cui ci si trovasse a registrare un importo parzialmente esente e imponibile: nella casella dedicata alla soglia di esenzione, occorrerà indicare il residuo importo che ancora gode del beneficio di esonero contributivo, lasciando imponibile la parte restante. Gli altri calcoli vengono effettuati automaticamente, tenendo conto dell'eventuale iscrizione del lavoratore ad altre casse previdenziali. In dettaglio, vengono applicate aliquote del 24% sulla metà dell'importo eccedente i 5.000 euro per i lavoratori iscritti ad altre forme di previdenza, oppure del 25% sulla metà dell'imponibile eccedente per chi non ha altre coperture previdenziali, a cui si aggiunge un 2,03% di contributi minori calcolato sull'intero importo eccedente la soglia di esenzione.

Per gli importi che eccedono i 5.000 euro, si dovrà procedere alla compilazione del modello F24, necessario al versamento dei contributi, accedendo alla specifica funzione "Stampa F24" si indicheranno le seguenti informazioni:

- codice sede Inps;
- CAP della filiale;
- Comune della filiale;
- anno di riferimento;
- mese di riferimento.

Il modello che si genererà dovrà essere pagato dall'associazione/società il giorno 16 del mese successivo cui i contributi si riferiscono.

Entro il giorno 31 del mese successivo di competenza dei compensi erogati eccedenti i 5.000 euro, l'ultimo adempimento cui si dovrà assolvere è l'elaborazione e invio del flusso UniEmens.

Attraverso la sezione "UNIEMENS" contenuta nel RASD, l'associazione/società, servendosi di un intermediario abilitato o richiedendo direttamente l'autorizzazione tramite invio di modello SC62 all'Inps, genera un *file* in formato XML utilizzando una nuova funzione del RASD, conforme al formato previsto dall'Inps, contenente gli UniEmens relativi al periodo di competenza.

Nel *file* saranno elencati tutti i collaboratori che hanno ricevuto un compenso nel mese selezionato e con imponibile previdenziale maggiore di zero. Successivamente, questo *file* viene validato tramite un *software* fornito dall'Inps e caricato dal soggetto delegato sul portale Inps, seguendo le procedure abituali.

Le informazioni richieste per il processo includono l'identificazione del soggetto delegato alla trasmissione e il periodo di riferimento, nello specifico:

- codice fiscale della persona fisica del soggetto abilitato;

- ragione sociale del soggetto abilitato;
- codice fiscale del soggetto abilitato;
- tipo di soggetto abilitato (specificare se si tratta di un'Asd, un professionista come un commercialista, consulente del lavoro, avvocato o un'associazione di categoria);
- anno di riferimento;
- mese di riferimento.

In conclusione, il riepilogo delle funzioni sopra descritte se osservate contemporaneamente, assolvono a tutti gli obblighi telematici previsti dalla normativa, sollevando le associazioni/società sportive dai rischi connessi a verifiche accertative, ma soprattutto garantiscono ai lavoratori la tempestiva gestione di qualsiasi evento connesso al proprio rapporto di collaborazione.

Associazioni e sport n. 10/2024

L'osservatorio giurisprudenziale di ottobre 2024

Marilisa Rogolino Martinelli – avvocato

Francesco Scrivano – avvocato

Responsabilità civile – Cosa in custodia

Corte di Cassazione – Sezione III – ordinanza – 28 giugno 2024 – n. 17942

La sentenza in commento s'inserisce nell'ambito della responsabilità civile con specifico riferimento alla responsabilità del custode e ai danni derivanti da cose in custodia, in un contesto sportivo.

La pronuncia esita da un grave incidente avvenuto su una pista di *motocross*, gestita dall'Assd Crossodromo, nel quale il ricorrente A.A., pur indossando le protezioni necessarie, ha subito lesioni significative a causa della caduta sulla pista, dovuta alla presenza di sassi e al fondo ghiacciato.

Il ricorrente aveva agito in giudizio contro l'Asd e altre associazioni sportive connesse, per ottenere il risarcimento dei danni.

In I grado, il Tribunale di Vicenza aveva accolto la domanda nei confronti dell'Asd, condannandola al pagamento di circa 567.930 euro.

Tuttavia, la Corte d'Appello di Venezia, con sentenza del 13 aprile 2021, aveva ribaltato la decisione, rigettando la domanda del ricorrente e riconoscendo la natura di caso fortuito dell'incidente.

Il ricorrente proponeva ricorso in Cassazione, articolando 3 motivi.

Con il primo, denunciava la violazione dell'[articolo 2043](#), cod. civ., contestando la decisione della Corte d'Appello di escludere la responsabilità del gestore della pista. Secondo il ricorrente, la presenza di sassi sulla pista costituiva un difetto di manutenzione, che avrebbe potuto e dovuto essere evitato, conformemente alle normative sportive applicabili.

La Corte di Cassazione ha rigettato tale motivo, osservando che le asperità naturali – come i sassi – sono parte della stessa natura del *motocross*, e non costituiscono elementi anomali o imprevisi, né tantomeno imputabili al gestore della pista, se non in presenza di condizioni straordinarie che non erano emerse nel caso di specie.

Il secondo motivo di ricorso – ancora una volta riferito all'[articolo 2051](#), cod. civ. (responsabilità del custode) – lamentava l'assenza di una corretta valutazione del nesso causale tra il danno subito e la gestione della pista.

La difesa di parte ricorrente sosteneva che l'Asd non aveva fornito la prova positiva del caso fortuito, indispensabile per escludere la responsabilità ex [articolo 2051](#), cod. civ..

Tuttavia, la Suprema Corte ha respinto anche questo motivo, precisando che la responsabilità del custode può essere esclusa quando l'evento dannoso è determinato da un caso fortuito, che può consistere in eventi naturali o comportamenti del danneggiato stesso.

Nel caso che ci occupa, la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'incidente fosse stato causato dai rischi intrinseci alla pratica del *motocross*, un'attività per sua natura pericolosa, che comporta l'accettazione del rischio da parte dei partecipanti.

Il *motocross*, infatti, è caratterizzato da un percorso tipicamente articolato come fuoristrada, con ostacoli naturali e asperità che fanno parte dell'essenza stessa dello sport, richiedendo una certa perizia e consapevolezza da parte dei piloti.

Infine, con il terzo motivo di ricorso, si lamentava l'omesso esame di un fatto decisivo, relativo all'accertamento del caso fortuito e all'insufficienza delle prove fornite dal gestore per escludere la propria responsabilità.

La Corte di Cassazione ha, tuttavia, confermato la decisione della Corte d'Appello, sostenendo che l'incidente fosse pienamente riconducibile ai rischi tipici del *motocross*, e non vi fosse la prova di una condotta antiggiuridica da parte del gestore della pista.

La Cassazione ha ribadito come la pratica di sport pericolosi comporti un'accettazione implicita dei rischi connessi, e che la responsabilità del custode non possa essere invocata per ogni incidente che si verifichi in un contesto sportivo, salvo il verificarsi di situazioni straordinarie e imprevedibili.

In particolare, la Corte di Cassazione ha posto più volte l'accento sulla circostanza che la presenza di sassi o altre asperità naturali è non solo compatibile, ma parte integrante dell'attività sportiva in questione e che il gestore non ha l'obbligo di eliminare tutti gli ostacoli naturali dal percorso.

In assenza di pericoli "atipici" o "imprevedibili", che non sono stati riscontrati nel caso concreto, l'incidente rientra nella sfera di rischio accettata dall'utente.

Come già sopra esposto, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso, confermando la decisione della Corte d'Appello di non riconoscere alcuna responsabilità in capo all'Asd per l'incidente subito dal ricorrente.

La decisione consolida il peso giurisprudenziale del principio dell'accettazione del rischio nell'ambito degli sport pericolosi, cogliendo l'occasione per ribadire i criteri di configurabilità della responsabilità del custode.

Nel *motocross*, in particolare, la presenza di ostacoli naturali come i sassi non costituisce di per sé un'anomalia che giustifichi la responsabilità del gestore, salvo situazioni eccezionali non riscontrate in questo caso (quale, ad esempio, potrebbe essere un evento climatico straordinario che provochi

una frana o renda il fondo stradale particolarmente sdruciolevole, tanto da giustificare la chiusura temporanea della pista).

La chiarezza espositiva della sentenza in commento, soprattutto nella definizione della fattispecie di responsabilità oggettiva coinvolta, le conferisce un certo rilievo nel panorama della giurisprudenza in tema di responsabilità civile negli sport amatoriali, rafforzando l'idea che i partecipanti accettino i rischi intrinseci di tali attività.

Infatti, offre un ulteriore spunto per riflettere sul delicato equilibrio tra il dovere di diligenza del gestore di un impianto sportivo e l'accettazione del rischio da parte dell'utente, specialmente nell'ambito di attività sportive pericolose come il *motocross*.

La Suprema Corte, infatti, ribadisce un principio in vero piuttosto consolidato, secondo cui l'assunzione volontaria del rischio da parte di chi partecipa a queste attività riduce l'obbligo di sorveglianza e manutenzione in capo al gestore, il quale è tenuto a garantire la sicurezza del percorso solo entro i limiti imposti dalla natura dello sport praticato.

Pertanto, la pronuncia in commento appare coerente con l'evoluzione normativa e giurisprudenziale che, soprattutto in materia di responsabilità sportiva, tende a mandare indenne il gestore dalle richieste risarcitorie quando il rischio accettato dall'utente è parte integrante dell'attività svolta.

L'intero testo della sentenza, infatti, fa riferimento al *motocross* come sport che, per definizione, prevede l'esistenza di ostacoli naturali sul terreno, i quali costituiscono parte essenziale della sfida per i partecipanti.

Alla ricostruzione logica che ha condotto al rigetto del ricorso, i giudici pervengono anche attraverso il richiamo ai limiti della responsabilità oggettiva ex [articolo 2051](#), cod. civ., che esonera il custode dalla responsabilità, quando il danno sia imputabile a un caso fortuito.

In questo contesto, la Corte di Cassazione ha ritenuto che la presenza di sassi sulla pista fosse un fatto connaturato alla pratica del *motocross* – non un'eccezione che richiedesse una responsabilità aggiuntiva da parte del gestore – delineando in modo chiaro il concetto di “*pericolo atipico*” e stabilendo che solo dinanzi a un evento straordinario e non prevedibile il gestore possa essere ritenuto responsabile.

Resta endemicamente sottile, tuttavia – e nonostante la limpidezza espositiva dei concetti che hanno condotto alla decisione – il confine tra la diligenza richiesta al custode e l'accettazione del rischio da parte dell'utente.

La Corte di Cassazione ha sancito un precedente importante in materia di responsabilità da [articolo 2051](#), cod. civ., scindendo la pericolosità intrinseca di singoli elementi, condizioni e luoghi, dall'accettazione del rischio connaturato all'attività che vi si svolge, ma una simile interpretazione rischia di estendersi all'infinito proprio nell'ambito delle attività sportive pericolose.

Tale rappresentazione – non casualmente definita poco sopra come “*endemica*” – è comune all’intera area della responsabilità oggettiva in ambito civilistico, ma nell’esercizio delle attività pericolose è tutt’altro che infrequente, malgrado il suo carattere eccezionale.

In quest’ottica, assume centrale importanza la prova e la ricostruzione del fatto umano secondo un giudizio di prognosi postuma, ma svolto *ex ante*, ossia sulla base delle circostanze di fatto conoscibili con la normale diligenza o note all’agente in quanto intrinseche all’attività svolta, esistenti al momento dell’evento.

Il profilo istruttorio poi, introduce il concetto di adeguatezza del nesso causale, che si pone come necessario strumento interpretativo, tale che è necessario che, tra l’antecedente (esercizio dell’attività pericolosa) e le conseguenze (danno), vi sia un rapporto di sequenza “*costante*”, secondo un calcolo di regolarità statistica per cui l’evento appaia come una conseguenza normale dell’antecedente.

In conclusione, la pronuncia in commento ripropone il tema della necessità di bilanciare le responsabilità tra gestori e utenti nelle attività sportive.

Pur rimanendo evidente l’obbligo di manutenzione e sicurezza del custode, va riconosciuto che la pratica di sport pericolosi – come il *motocross* – comporta un livello di rischio che il partecipante accetta consapevolmente.

Questo orientamento giurisprudenziale, infine, traccia i confini della responsabilità civile secondo una modalità che pare rivolta a ridurre il rischio di contenziosi per eventi che rientrano nella normale dinamica della pratica sportiva.

Associazioni e sport n. 10/2024

Cosa c'è dentro il Cassetto fiscale dell'Agenzia delle entrate?

Marta Saccaro – dottore commercialista e revisore legale – pubblicista

Premessa

In un precedente contributo¹, si è analizzato come è possibile, per il legale rappresentante di un ente, accedere all'area riservata all'interno del portale *internet* dell'Agenzia delle entrate. Ora, invece, si cercherà d'individuare quali sono le funzioni principali a cui è possibile accedere e quale è il loro utilizzo.

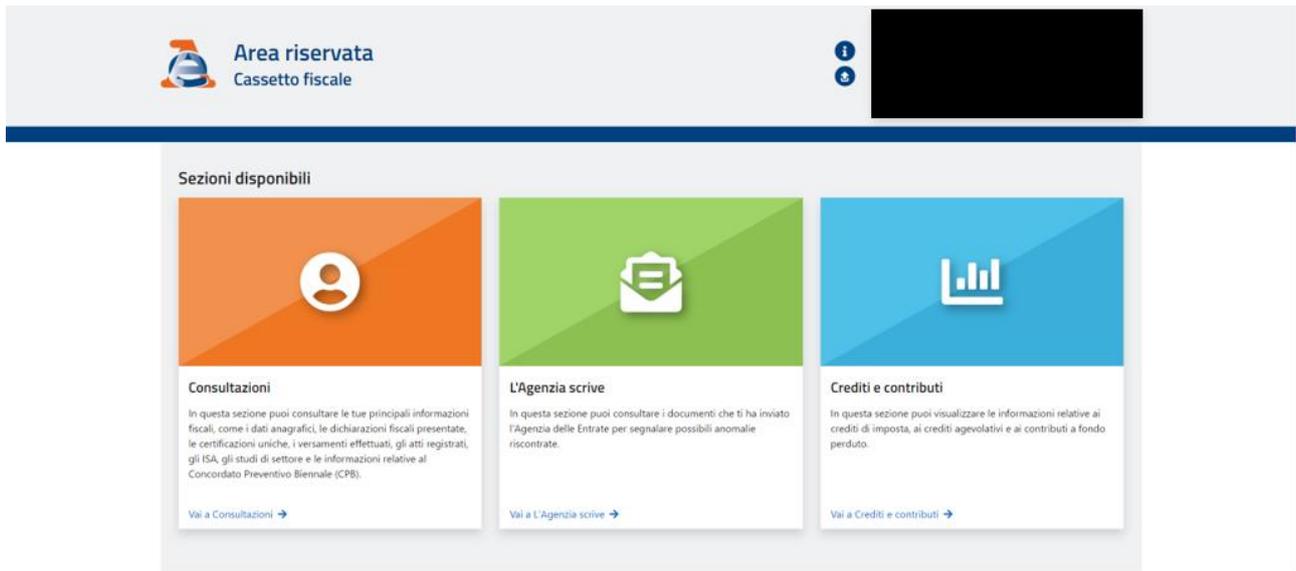
I passi da seguire

Una volta che i dati dell'ente risultano collegati a quelli del legale rappresentante², quest'ultimo può effettuare l'accesso all'area riservata dell'Agenzia delle entrate con le proprie credenziali o con lo SPID. In fase di accesso, il portale si apre sui dati personali del legale rappresentante: è tuttavia possibile cambiare l'utenza, indicando nell'apposito riquadro in alto a destra il codice fiscale dell'ente che è stato in precedenza collegato. In questa sede, è possibile verificare i dati anagrafici dell'ente e tutte le variazioni succedutesi nel tempo. La pagina *internet* dell'Agenzia delle entrate propone però anche una serie di "servizi" disponibili, tra i quali è possibile selezionare quello relativo al "cassetto fiscale", che ha principalmente finalità di consultazione d'informazioni di diverso tipo riguardanti l'ente.

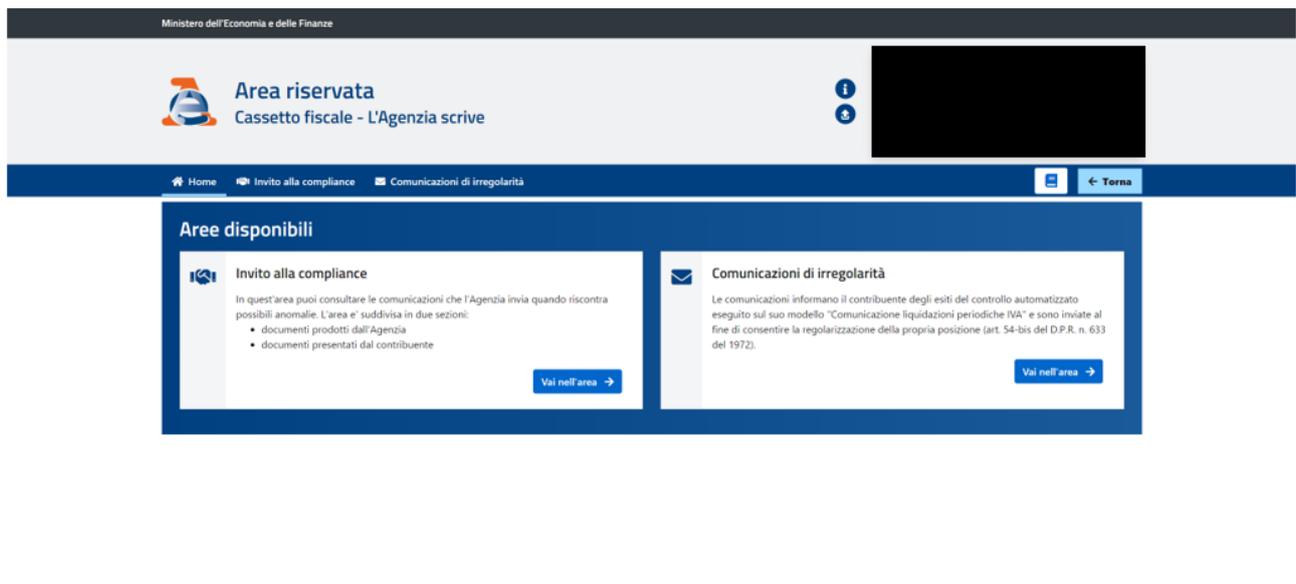
La schermata principale del Cassetto fiscale è divisa in 3 sezioni. Nell'ultima, è possibile accedere ai servizi per richiedere crediti e contributi, sulla base di leggi speciali. Nella sezione centrale è invece possibile reperire le comunicazioni ufficiali dell'Agenzia delle entrate destinate al contribuente.

¹ M. Saccaro, "[Come accedere all'area riservata dell'Agenzia delle entrate](#)", in Associazioni e Sport, n. 2/2023.

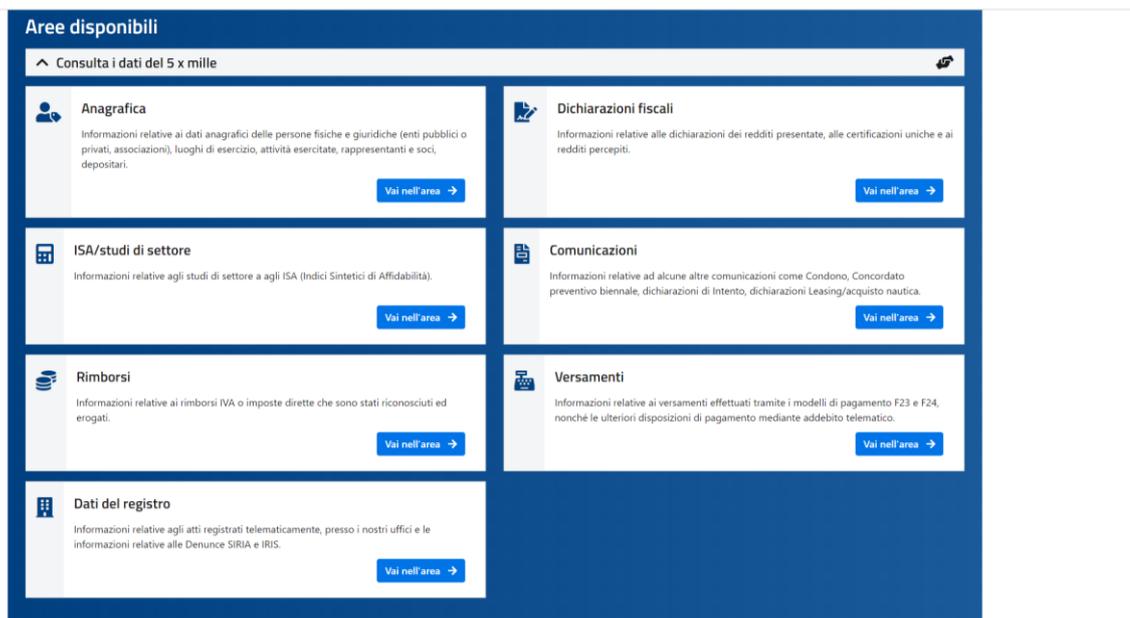
² Per un veloce ripasso sulle modalità di "abbinamento" sul portale dell'Agenzia delle entrate si rinvia all'articolo di M. Saccaro, "[Come accedere all'area riservata dell'Agenzia delle entrate](#)", in Associazioni e Sport, n. 2/2023, pag. 55 e ss..



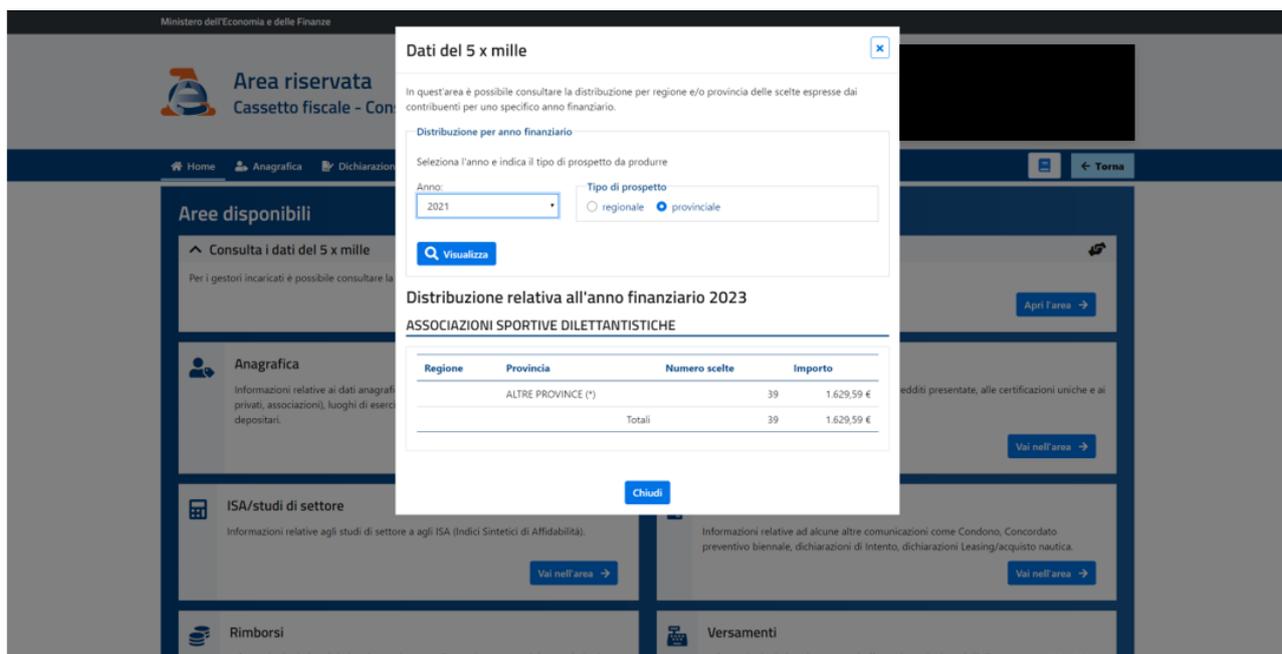
Selezionando la funzione centrale, è possibile verificare le comunicazioni di “*invito alla compliance*”, trasmesse dall’Agenzia delle entrate nel caso in cui siano state verificate anomalie nella documentazione trasmessa, oppure le “*comunicazioni di irregolarità*” come quelle che derivano dal controllo automatizzato dei versamenti di imposta effettuati.



La sezione più corposa è comunque la prima a sinistra, riservata alle “*consultazioni*”, selezionando la quale è possibile analizzare le diverse informazioni messe a disposizione dall’Agenzia delle entrate.



È possibile, nello specifico, aprire la tendina contenuta nell'area in alto, riservata ai dati del 5 per mille, per verificare gli importi di spettanza, anno per anno, relativi al 5 per mille e la suddivisione, regionale e provinciale, delle scelte apposte dai contribuenti nella propria dichiarazione dei redditi.



Nella sezione riservata ai versamenti, è possibile ottenere l'elenco dei versamenti effettuati dall'ente con il modello F24 e con il modello F23. Selezionando il singolo importo è possibile scaricare la quietanza, in formato *pdf*, del versamento effettuato e registrato negli archivi dell'Agenzia delle entrate.

Versamenti

Modello F24

Modello F23

Ricerche tributi F24

Ricerche quietanze F24

MODELLO F24

Annualità disponibili

✓ 2024
✓ 2023
✓ 2022
✓ 2021
✓ 2020
✓ 2019

▼ Criteri di ricerca temporali sui versamenti acquisiti nel 2024

Versamenti acquisiti nell'anno 2024 (20)

Data versamento	Numero modelli F24	Saldo	Protocollo telematico	Quietanza
2/1/2024	1	1.621,50 €	-	-
16/1/2024	1	1.499,19 €	-	-
16/1/2024	1	175,00 €	-	-
16/1/2024	1	1.210,20 €	-	-
16/2/2024	1	2.032,89 €	-	-
16/2/2024	1	5.838,83 €	-	-
26/3/2024	1	2.337,41 €	-	-
16/4/2024	1	2.484,77 €	-	-
16/5/2024	1	2.542,45 €	-	-
16/5/2024	1	2.400,00 €	-	-
16/5/2024	1	4.801,50 €	-	-
31/5/2024	1	758,50 €	-	-
17/6/2024	1	6.000,00 €	-	-
17/6/2024	1	2.362,28 €	-	-
16/7/2024	1	409,00 €	-	-

Nella sezione Isa/studi di settore è presente il *file xml* che contiene i dati utili per determinare gli Isa del periodo d'imposta di riferimento.

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Area riservata

Cassetto fiscale - Consultazioni

Home
Anagrafica
Dichiarazioni fiscali
ISA/studi
Comunicazioni
Rimborsi
Versamenti
Registro
Torna

ISA/studi

Precalcolate ISA

Precalcolate ISA - Precalcolate necessarie per il calcolo degli ISA

In questa pagina è possibile scaricare il file XML delle precalcolate ISA relative al periodo d'imposta selezionato da utilizzare per l'applicazione degli ISA, mediante il programma informatico realizzato dall'Agenzia delle entrate.

cambia periodo 2023 Visualizza

XML delle precalcolate ISA relative al periodo d'imposta 2023

I dati "precalcolati" dell'ISA riguardano informazioni desunte dal modello studi di settore ISA e/o dal modello parametri dei periodi d'imposta precedenti a quelle dell'anno corrente (2023), nonché informazioni provenienti da banche dati fiscali dell'anno corrente, quali i dati desunti dalla certificazione unica, dalle comunicazioni relative ai bonifici per le attività di ristrutturazione edilizia, ai contratti del registro.

Sulla base di tali dati vengono elaborate, con riferimento alle attività economiche oggetto dei singoli ISA e alla tipologia di reddito, una o più posizioni ISA complete, corredate anche con i dati precalcolati per singola posizione ISA e due posizioni ISA residuali, una per l'attività di impresa e una per l'attività di lavoro autonomo, senza riferimento ad uno specifico codice ISA e senza dati precalcolati per singola posizione ISA.

In fase di applicazione è utilizzata, con riferimento alla tipologia di reddito, la posizione ISA relativa all'indice selezionato dall'utente, se presente, oppure la posizione ISA residuale.

Scarica il file predisposto relativo al periodo d'imposta 2023 in formato XML.

[XML delle precalcolate ISA](#)

Consulta la [normativa di riferimento](#) presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate

▼ accessi effettuati ai dati "precalcolati" dell'ISA

Particolarmente interessante, poi, è la sezione riservata alle dichiarazioni fiscali presentate. Distinte per ogni anno d'imposta, qui è possibile reperire le dichiarazioni trasmesse relativamente a Ires, Iva, Irap, la dichiarazione inviata come sostituto d'imposta e l'elenco di coloro che hanno ricevuto compensi.

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Area riservata
Cassetto fiscale - Consultazioni

Home Anagrafica Dichiarazioni fiscali ISA/studi Comunicazioni Rimborsi Versamenti Registro

Dichiarazioni fiscali

Modello U61/redditi - enti non commerciali

Modello 770 - ordinario/semplificato

Modello IRAP

Elenco percipienti

Modello redditi enti commerciali ed equiparati

Formato stampabile

Dettagli del modello Riproduci in pdf il modello Annualità disponibili

Dettagli del modello n. 12562567267 - 0000004 del 24/5/2024

Frontespizio Quadro RG Quadro RN Quadro RQ Quadro RS Quadro RU Quadro RX

Dichiarazione n. [redacted] del 24/5/2024 per l'anno d'imposta 2022

Dati generali

Tipo dichiarazione **REDDITI**

Stato di lavorazione **Dichiarazione Pervenuta**

I dati anagrafici, di residenza/domicilio/ sede sono desunti dalla posizione anagrafica registrata in Anagrafe Tributaria

Dati relativi all'ente o associazione

[redacted]

Potrebbe risultare interessante anche la sezione riservata ai "dati del registro". Distinto per anno, in questa sezione, è infatti possibile reperire gli estremi degli atti la cui registrazione ha riguardato anche l'ente interessato. È possibile, in questo modo, ad esempio, reperire gli estremi di registrazione dell'atto costitutivo dell'ente o di una successiva registrazione di variazione dello statuto.

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Area riservata
Cassetto fiscale - Consultazioni

Home Anagrafica Dichiarazioni fiscali ISA/studi Comunicazioni Rimborsi Versamenti Registro

Registro

Atti

Annualità disponibili

X 2018 X 2017 X 2016 X 2015 X 2014 ✓ 2013

Documenti relativi all'anno 2013

Modello	Data	Ufficio registrazione	Serie / Numero	Data stipula	Ruolo	Tipo	Valore dichiarato
MODELLO 69	31/10/2013	DPBD UT BOLOGNA 2 (TGA)	3 / 010958	30/6/2013	dante causa	COSTITUZIONE DI ASSOCIAZIONE ED ENTE SENZA CONFERIMENTI (H000)	0,00 €

Area riservata
Agenzia delle Entrate - via Giorgione n. 106, 00147 Roma - Codice Fiscale e Partita Iva: 06363391001

Associazioni e sport n. 10/2024

L'opinione

Guglielmo Anastasio – funzionario INL

Sul volontariato prima e dopo la Riforma

Una delle novità più importanti della Riforma dello sport è stato il riconoscimento del volontariato all'interno dei sodalizi sportivi. In particolare, l'[articolo 29](#), D.Lgs. 36/2021, non ha fatto altro che tipizzare quella che era una prassi diffusa e molto sentita all'interno dei sodalizi che, tuttavia, trovava, in passato, un esplicito riferimento normativo solo per i pubblici dipendenti.

La definizione di volontario

Sono coloro che dedicano il proprio tempo e le proprie capacità alla promozione dello sport, effettuando delle prestazioni in favore del sodalizio ma sempre in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, nemmeno indiretti ma esclusivamente con finalità amatoriali.

Sulle attività che il volontario può svolgere nell'ente sportivo

L'articolo 29, D.Lgs. 36/2021, appare chiaro nel circoscrivere l'area di attività del volontario sportivo. Può svolgere solo attività squisitamente sportiva oppure attività formativa, didattica o di preparazione degli atleti.

Ipotesi esemplificative

Il pensionato che sfalcia l'erba non rientra nell'ambito del volontariato riconosciuto per gli enti sportivi. Queste prestazioni, non rientrando nel concetto di volontariato sopra indicato, ricadranno nel principio generale secondo cui tutte le prestazioni economicamente valutabili si presumono a titolo oneroso. Pertanto, nell'ipotesi di contenzioso, sarà l'ente a dover dimostrare la gratuità e l'animo solidaristico di quella prestazione.

Aspetti d'incompatibilità per lo svolgimento d'attività di volontariato nelle Asd e Ssd

Tutti possono fare i volontari, eccetto coloro che sono già legati al sodalizio con un contratto di lavoro (autonomo e subordinato) a titolo oneroso.

Limiti quantitativi d'impiego di volontari

Non sono previsti limiti che impongano ai sodalizi di avvalersi di un certo numero di volontari; né esiste un limite temporale interno ai singoli rapporti di volontariato.

I rimborsi e la gratuità del volontariato

L'[articolo 29](#), D.Lgs. 36/2021, così come novellato dal D.L. 71/2024, riconosce la compatibilità tra la gratuità e i rimborsi forfettari fino al limite di 400 euro mensili, sempreché:

- siano legati a un evento o una manifestazione sportiva riconosciuta dal CONI, dalle Federazioni e discipline, dagli Eps, dal CIP o da Sport e salute Spa;
- quest'ultimi enti deliberino esplicitamente le tipologie di spese da rimborsare e le tipologie di prestazioni per le quali è previsto il rimborso.

Va, infine, precisato che, se il totale dei rimborsi annui riconosciuti al volontario supera i 5.000 euro, scatterà l'imposizione previdenziale, per cui l'intera cifra verrà assoggettata al calcolo dei contributi previdenziali. Anche se la norma non brilla per chiarezza, da una lettura sistematica degli [articoli 29](#), comma 2, e [35](#), comma 8-bis, D.Lgs. 36/2021, sembrerebbe che il limite dei 5.000 euro non costituisca una franchigia, bensì una soglia, superata la quale scatti un meccanismo di trasformazione *ipso iure* delle somme percepite: da meri rimborsi a veri e propri compensi valevoli ai fini dell'imposizione previdenziale, senza passare, o meglio, indipendentemente dalla riqualificazione (amministrativa o giudiziale) della prestazione del volontario in un tipo lavorativo. Questa lettura sembra suggerita dall'inciso "*detti rimborsi ... costituiscono base imponibile previdenziale al relativo superamento*" senza far alcun accenno (differentemente da quanto previsto nell'[articolo 35](#), comma 8-bis, D.Lgs. 36/2021) alla parte di compenso eccedente il predetto limite. Analogo meccanismo viene richiamato ai fini fiscali: la corresponsione di rimborsi eccedenti la soglia di esenzione Irpef di 15.000 euro, prevista per i lavoratori sportivi, trasformerebbe le predette somme in veri e propri compensi valevoli ai fini dell'imposizione fiscale.

In caso di superamento del limite mensile di 400 euro ma non di quello annuo di 5.000 euro

Il superamento dei 5.000 euro l'anno genera una sorta di trasformazione automatica della natura delle somme percepite. Il "*semplice*" superamento del limite mensile (così come il riconoscimento di rimborsi non legati a manifestazioni/eventi sportivi), non produce quell'automatismo, ma dovrebbe far cadere la presunzione di gratuità che accompagna le prestazioni del volontario. In altre parole, il superamento dei 400 euro mensili potrebbe assurgere a valido elemento per la

trasformazione (giudiziale e/o amministrativa) del volontariato in un normale rapporto di lavoro sia autonomo sia subordinato.

Sugli oneri previdenziali/assicurativi per i volontari

Non sussistono previsioni al riguardo; il volontariato, in quanto tale, e con le precisazioni sopra riportate, non prevede obblighi nei confronti dell'Inps e dell'Inail. È previsto che l'ente assicuri il volontario per la responsabilità civile verso terzi. La scelta della polizza assicurativa contro gli infortuni, stante l'assenza di un esplicito richiamo nella Riforma dello sport, sembra essere rimessa ai regolamenti federali delle singole discipline o, in assenza di questi, a una valutazione di opportunità dell'ente.

Sugli adempimenti previsti per gli enti che si avvalgono di volontari

Le Asd/Ssd, salvo che non siano iscritte al registro degli Ets, non sembrano tenute alla costituzione/vidimazione di un registro dei volontari; o, quanto meno, di tale obbligo non v'è traccia nella Riforma dello sport. L'[articolo 29](#), D.Lgs. 36/2021, invece, sembra aver previsto un modo alternativo per "tracciare" il volontario. Quest'ultimo, qualora percepisca dei rimborsi, dovrà essere comunicato tramite il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche entro la fine del mese successivo al trimestre in cui si collocano le prestazioni del volontario. Ad esempio, se il volontario ha eseguito delle prestazioni tra gennaio e marzo, andrà comunicato, insieme ai rimborsi percepiti, entro il 30 aprile. Sempre nell'ipotesi di corresponsione di meri rimborsi, non v'è alcun obbligo di elaborazione e consegna di una busta paga.

Se le Asd e Ssd con soli volontari sono tenute alla redazione del DVR e alla nomina del Rspg, del preposto per la sicurezza e del medico competente

No, l'attivazione di soli rapporti di volontariato non qualifica l'ente come "datore di lavoro" e, pertanto, non sarà soggetto a tutti quegli obblighi (compresi quelli sopra elencati) che il TU sulla salute e sicurezza sui luoghi di lavoro subordina al possesso di siffatta qualifica. La stessa Commissione interpellata del Ministero del lavoro ha chiarito alla Federazione italiana cronometristi che, per i volontari, l'unica norma dell'intero Testo Unico applicabile è l'[articolo 21](#), D.Lgs. 81/2008, che prevede l'obbligo dei volontari di utilizzare correttamente le attrezzature di lavoro, di munirsi di DPI e di una tessera di riconoscimento. Inoltre, gli stessi hanno facoltà di beneficiare, con oneri a proprio carico, della sorveglianza sanitaria e della formazione obbligatoria in materia infortunistica. Va da sé che quest'ultimo inciso possa trovare una concreta attuazione solo nei contesti in cui l'ente riveste la qualifica di datore di lavoro.

Sugli obblighi in materia di salute e sicurezza sul lavoro a carico di Asd e Ssd (con dipendenti) nei confronti dei volontari

L'[articolo 3](#), comma 12-*bis*, D.Lgs. 81/2008, prevede che, qualora il volontario operi all'interno di sodalizi qualificabili come datori di lavoro, debba ricevere dettagliate informazioni sui rischi specifici esistenti negli ambienti nei quali è chiamato a operare e sulle misure di prevenzione e di emergenza adottate in relazione alla sua attività. L'ente è altresì tenuto ad adottare le misure utili a eliminare o ridurre i rischi da interferenze tra la prestazione del volontario e altre attività che si svolgono nell'ambito della medesima organizzazione. In altre parole, sebbene i sodalizi non abbiano verso i volontari i classici obblighi prevenzionistici destinati ai dipendenti (tra tutti, obbligo formativo e sorveglianza sanitaria), dovranno, a ogni modo, valutare, in sede di DVR, i rischi infortunistici dei volontari e porre in essere tutte quelle misure (previste sempre nel medesimo documento) volte a minimizzarli o a eliminarli. L'inadempimento di tali obblighi non sembra trovare delle conseguenze immediate nel D.Lgs. 81/2008 ma, certamente, inciderà sulla valutazione della responsabilità civile e penale dell'ente (o di chi agisce in nome e per conto dello stesso) nell'ipotesi di evento infortunistico.

Regole di determinazione dell'Irap per le Ssd

Luca Caramaschi – direttore rivista Associazioni e sport

Giorgia Gennaro – dottore commercialista

Una società di capitali sportiva dilettantistica (Ssd), affiliata a un ente di promozione sportiva e iscritta al Rasd, chiede se, nella determinazione della base imponibile Irap, possa applicare le regole contenute nell'[articolo 10](#), D.Lgs. 446/1997, applicabili alle Asd, oppure se sia vincolata all'applicazione delle regole proprie delle società di capitali contenute nell'[articolo 5](#), Decreto Irap. Laddove, poi, la Ssd intenda optare per il regime forfettario di cui alla L. 398/1991 chiede se sia o meno vincolata all'applicazione delle speciali regole contenute nell'[articolo 17](#), Decreto Irap.

Le regole previste per le Asd

La determinazione della base imponibile Irap per gli enti di tipo associativo, sconta regole differenti a seconda che l'ente stia operando in ambito istituzionale piuttosto che in quello commerciale.

In relazione all'attività istituzionale, si applicano le regole previste dall'articolo 10, comma 1, D.Lgs. 446/1997, che prevede la determinazione dell'Irap secondo il c.d. "metodo retributivo". Con riferimento, invece, all'ambito commerciale, le regole da applicare non sono difformi da quelle previste per le normali imprese, con la particolarità, però, che, essendo gli enti non commerciali soggetti a Ires, trovano in questo caso applicazione le regole previste per le società di capitali dall'articolo 5, D.Lgs. 446/1997, che fonda la determinazione della base imponibile Irap su criteri sostanzialmente civilistici (seppur con numerose e importanti eccezioni). Tale ultima considerazione appare non di poco conto, atteso che, dall'oramai lontano anno 2008 (periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007) le regole di determinazione dell'Irap per i soggetti Ires e per quelli Irpef (ditte individuali e società di persone) si sono completamente differenziate:

- per i soggetti Irpef, la determinazione dell'Irap è disciplinata dall'[articolo 5-bis](#), D.Lgs. 446/1997, che continua ad assegnare validità alle regole fiscali previste dal Tuir;
- per i soggetti Ires (categoria nella quale rientrano gli enti non commerciali) la determinazione dell'Irap è disciplinata dall'articolo 5, D.Lgs. 446/1997, che, come detto, prevede la derivazione dei dati necessari alla determinazione della base imponibile Irap direttamente dal bilancio.

In presenza di enti non commerciali che svolgono attività “mista”, ossia che svolgono attività commerciale a fianco di quella istituzionale (d’altro canto, non pare ravvisabile l’ipotesi in cui l’ente non commerciale svolga unicamente attività commerciale), trovano applicazione entrambe le metodologie di calcolo sopra esaminate:

- il metodo retributivo ([articolo 10](#), D.Lgs. 446/1997) con riferimento alla parte istituzionale;
- il metodo del bilancio ([articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997) per la parte commerciale.

In queste situazioni è indispensabile tenere distinti i proventi derivanti dalle 2 sfere (istituzionale e commerciale), anche perché la ripartizione dei costi promiscui viene attribuita in proporzione alla composizione dei rispettivi ricavi. Vale la pena segnalare in questa sede che, in base a quanto previsto dal comma 2, [articolo 144](#), Tuir, gli enti non commerciali, per l’attività commerciale esercitata, hanno l’obbligo di tenere la contabilità separata.

Le regole previste per le Ssd

Con riferimento alla figura delle società di capitali sportive dilettantistiche, valgono le considerazioni espresse dall’Agenzia delle entrate nella *maxi circolare n. 18/E/2018* (che riprendono quella contenute nella precedente [circolare n. 21/E/2003](#)), nella quale si legge che le Ssd, “*ancorché non perseguano scopo di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell’ambito dei soggetti passivi IRES di cui all’articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR*”, con la conseguente applicazione, ai fini del calcolo del valore della produzione netta, dell’articolo 5, D.Lgs. 446/1997 (che prevede l’applicazione del c.d. “*Metodo del bilancio*”).

Diversamente da quanto accade per gli enti non commerciali (che compilano il quadro IE a essi riservato), le Ssd devono compilare la Sezione I (“*Imprese industriali e commerciali*”) del quadro IC del modello Irap.

Si cerchi, ora, di rispondere al dubbio espresso dalla Ssd in questione, in merito alla possibilità per la stessa di determinare la base imponibile Irap secondo le regole proprie degli enti non commerciali (e, quindi, delle Asd). Il dubbio nasce dall’interpretazione della disposizione contenuta nel comma 1, [articolo 90](#), L. 289/2002, che estende alle Ssd costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, oltre all’applicazione della L. 398/1991 anche le altre disposizioni agevolate che riguardano le Asd.

Sul punto, deve tuttavia riscontrarsi una recente sentenza della Corte di Cassazione ([n. 29254/2023](#)) nella quale i giudici di legittimità negano che tale beneficio possa essere esteso alle disposizioni applicabili in generale a tutti gli enti non commerciali, ma che va limitato solo a quelle che disciplinano, in particolare, il regime fiscale delle Asd. Di conseguenza, viene ribadito dai giudici che,

ai fini Irap, le Ssd devono necessariamente determinare la base imponibile in base al bilancio, applicando i richiamati criteri previsti dall'[articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997, per gli enti commerciali e le società di capitali.

Determinazione dell'Irap in caso di applicazione del regime forfetario L. 398/1991

In base alla disposizione contenuta nella L. 289/2002 (c.d. Legge di Bilancio 2003) possono applicare il regime forfetario, di cui alla L. 398/1991, anche le società di capitali sportive dilettantistiche.

Il comma 2, [articolo 17](#), D.Lgs. 446/1997, stabilisce che:

“Per i soggetti che ai fini delle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, con esclusione di quelli indicati nell' articolo 9, comma 1 , il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito calcolato in base a tali regimi delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, e degli interessi passivi”.

Pertanto:

- se l'ente di tipo associativo (Asd) si avvale del regime forfetario di determinazione del reddito previsto dalla L. 398/1991, la determinazione della base imponibile Irap viene determinata partendo dal reddito forfetariamente determinato (attualmente calcolato nella misura del 3% sui ricavi commerciali) e seguendo le disposizioni contenute nell'articolo 17, comma 2, D.Lgs. 446/1997;
- se la società di capitali sportiva dilettantistica (Ssd) opta per l'applicazione del regime forfetario di cui alla L. 398/1991, anche in questo caso al reddito determinato forfetariamente vanno operate le aggiunte previste dalle disposizioni dell'articolo 17, comma 2, D.Lgs. 446/1997; le Ssd dovranno, pertanto, compilare il quadro IC, con particolare riferimento alla sezione V (“Società in regime forfetario”) e non la sezione III del quadro IE, prevista esclusivamente per gli enti non commerciali.

Va, infine, osservato che, alla luce dell'attuale formulazione dell'articolo 17 comma 2, D.Lgs. 446/1997, ma anche del contenuto delle istruzioni alla dichiarazione Irap, parrebbe che l'applicazione del metodo in esame sia facoltativo, con il risultato che anche le Ssd in regime forfetario Ires possono scegliere di determinare la base imponibile Irap in base alle regole ordinarie previste dall'articolo 5, D.Lgs. 446/1997, compilando la Sezione I (e non la V) del quadro IC del modello Irap.

Tabella riepilogativa

Attività svolta	Disciplina applicabile	Quadri modello Irap
Istituzionale	Metodo retributivo (articolo 10 , comma 1, D.Lgs. 446/1997)	Asd: sezione I, quadro IE
Commerciale (regimi contabili ordinari)	Metodo civilistico (articolo 5 , D.Lgs. 446/1997)	Asd: sezione II, quadro IE; Ssd: sezione I, quadro IC
Commerciale (regime forfetario L. 398/1991)	Metodo forfetario (L. 398/1991)	Asd: sezione III, quadro IE; Ssd: sezione V, quadro IC

L'informazione quotidiana,
attenta e completa

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

Iscriviti alla mailing list e
rimani sempre aggiornato

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

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

DIRETTORE RESPONSABILE

Luca Caramaschi

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

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:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

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

ABBONAMENTO ANNUALE 2024

Euro 150,00 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.