

ASSOCIAZIONI E SPORT

Mensile di aggiornamento e approfondimento sugli enti associativi

Editoriale

Sarà l'anno del Runtts e della Riforma dello sport?

di Guido Martinelli e Luca Caramaschi 3

Attualità

6

Scadenario

Principali scadenze 16 gennaio 2021 al 15 febbraio 2021

12

Norme, contratti e responsabilità

Il sistema dei controlli nel Terzo settore

di Marco D'Isanto 15

La *privacy* nei sodalizi sportivi dilettantistici in epoca Covid-19

di Matteo Pozzi 24

La fiscalità degli enti associativi

Le novità della Legge di Bilancio 2021

di Marta Saccaro 34

Mutamento di qualifica dell'ente e delle attività esercitate

di Chiara Borghisani 42

L'Osservatorio giurisprudenziale

L'Osservatorio giurisprudenziale di Gennaio 2021

di Marilisa Rogolino 49

Tribuna della riforma del terzo settore

L'affidamento della gestione di impianti sportivi alle Ssd e Asd dopo l'esercizio della delega di cui alla L. 86/2019

di Lorenzo Bolognini 57

Il caso pratico

Le regole 2021 per la compensazione orizzontale dei crediti fiscali

di Luca Caramaschi 69

Associazioni e sport n. 1/2021

Sarà l'anno del Runts e della Riforma dello sport?

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

L'anno che si apre potrebbe presentare, finalmente, 2 novità decisive per il mondo delle associazioni senza scopo di lucro e delle sportive.

La prima è legata alla entrata in vigore del Registro unico nazionale del Terzo settore e la seconda è la Riforma dello sport.

L'entrata in vigore del Runts preluderebbe, finalmente, alla definitiva messa a regime per l'aspetto "civilistico" della Riforma del Terzo settore che si concluderà con l'autorizzazione da parte della Unione Europea per l'attivazione anche del Titolo X del Codice del Terzo settore.

La previsione nasce dalla disposizione che prevede l'entrata in vigore del Registro dopo 6 mesi dalla approvazione del decreto che lo istituisce (D.M. 15 settembre 2010 Ministero del lavoro e delle politiche sociali pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 261 del 21 ottobre 2020).

Non possiamo che sottolineare che il termine in scadenza ad aprile ha effetto ordinatorio (ossia non vi sono conseguenze nel caso in cui non venisse rispettato) e pertanto, a prescindere dall'auspicio che detto termine sia rispettato, non abbiamo comunque certezze sull'entrata in vigore.

Auspichiamo che questo periodo sia utilizzato anche per formare i funzionari regionali che dovranno di fatto gestire la gran parte delle "pratiche" legate alla gestione del Runts. La diversa visione dei temi controversi tra i vari uffici potrebbe avere un effetto letale sulla corretta gestione della riforma.

Ma non possiamo mancare di sottolineare che continua a fare paura il ritardo sulla parte fiscale. Non vi è ancora alcuna certezza che l'autorizzazione alla Unione Europea sia stata richiesta e, anzi, si alzano sempre più autorevoli richieste (ad esempio dal *forum* del Terzo settore) di modifica della disciplina fiscale del Titolo X del Codice. Sia pur condividendo la necessità di una ulteriore riflessione tecnica sulle modalità di determinazione del reddito degli Enti del Terzo settore, non possiamo fare a meno di evidenziare che l'assenza di certezze sotto il profilo tributario rende molto problematica la scelta sul se e sul quando entrare, a Runts operativo, nel Terzo settore.

A questo si unisce la perdurante mancata pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto sulle attività diverse. Di fatto 2 elementi decisivi non solo sotto il profilo della opportunità ma anche sotto quello della possibilità di accedere o meno al Terzo settore.

Ma il Runts ci porta anche alla Riforma dello sport.

Gli schemi di Decreti Legislativi sono attualmente all'attenzione delle commissioni parlamentari e della conferenza Stato Regioni per l'adozione dei pareri di loro competenza prima della definitiva approvazione da parte del Consiglio dei Ministri.

Vogliamo però soffermarci sulla disciplina dell'istituendo Registro delle attività sportive, gestito dal dipartimento sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Infatti, dopo aver precisato, ovviamente, che le attività sportive dilettantistiche potranno essere svolte anche da Enti del Terzo settore, la Riforma dello sport non fa proprio questo concetto e, pertanto, l'iscrizione al Runts non esime dall'obbligo della iscrizione anche al registro delle attività sportive.

Non possiamo fare a meno di evidenziare che si tratta di una duplicazione di obblighi di cui si capisce poco la ragione. Basti ricordare, ad esempio, che per le imprese sociali l'iscrizione al Registro Imprese ha funzione sostitutiva della iscrizione al Runts. Ci si augura, pertanto, che in sede di definitiva approvazione dei decreti sia eliminato questo doppio onere a carico degli enti.

Così come appare penalizzante, per il Terzo settore, il principio per il quale l'ente che svolge come attività di interesse generale quella sportiva debba farla in modo prevalente ai fini dell'iscrizione al registro delle attività sportive. Questo penalizzerà molti Enti del Terzo settore che uniscono nelle loro finalità più attività di interesse generale, oltre a quelle sportive.

In sede di audizione in commissione parlamentare il Sen. Barbaro ha dichiarato: *“questa riforma non semplifica la vita per le sportive”*.

Crediamo sia vero.

A loro carico, se arriva il contentino della personalità giuridica (sulla quale appare però necessario meglio disciplinare i rapporti con i registri delle persone giuridiche tenuto dalle Regioni), le realtà sportive dovranno:

- comunicare alle Federazioni i compensi riconosciuti agli agenti;
- comunicare al registro i compensi degli istruttori.

E qui prima domanda: dovendo pubblicare nel registro anche i bilanci che già contengono questi dati queste comunicazioni sono così importanti o costituiscono solo un appesantimento burocratico?

- Dovranno reperire un consulente del lavoro che proceda alla redazione delle buste paga per i contratti subordinati e cococo;

- dovranno reperire un medico del lavoro “competente” per la tutela dei lavoratori sportivi;
- dovranno comunicare alle Federazioni le schede sanitarie di tutti i lavoratori sportivi e in assenza di tale comunicazione non potranno “utilizzarli”;
- dovranno redigere il documento di valutazione rischi;
- dovranno attivare i protocolli di cui al D.Lgs. 231/2001;
- dovranno individuare il responsabile per la protezione dei minori;
- dovranno verificare che i “proventi diversi” che conseguono rientrano nei parametri di accessorietà previsti da un decreto che non si sa quando e come sarà approvato (il Terzo settore un decreto analogo lo sta ancora aspettando da 3 anni);
- dovranno stipulare per il periodo marzo – agosto 2021 i contratti con i collaboratori con le vecchie regole per poi cambiarli dal primo settembre.

Il tutto in parte dalla entrata in vigore della riforma (presumibile primo marzo) e per il rimanente dal primo settembre. Speriamo che il Legislatore ne tenga conto.

Per concludere non possiamo fare a meno di sottolineare che, almeno nel momento in cui vengono redatte le presenti note, non è stato ancora pubblicato il decreto sui crediti di imposta per le sponsorizzazioni sportive (la cui efficacia peraltro, in assenza di proroghe, si è esaurita lo scorso 31 dicembre 2020).



ec Euroconference
Editoria

**COMING
SOON**
IN USCITA A GENNAIO 2021

IL REDDITO DI IMPRESA

Direzione: Paolo Meneghetti e Giovanni Valcarenghi

RIVISTA MENSILE

Associazioni e sport n. 1/2021

Parlamento

Covid-19 – la Legge di conversione del Decreto “Ristori”

È stata pubblicata, sul Supplemento Ordinario n. 43 della Gazzetta Ufficiale n. 319 del 24 dicembre 2020, la L. 176/2020 di conversione, con modificazioni, del D.L. 137 del 28 ottobre 2020, recante: «*Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19*».

[L. 176/2020](#)

Pubblicato il Decreto Milleproroghe

È stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 323 del 31 dicembre 2020, il D.L. 183/2020, con disposizioni urgenti in materia di termini legislativi, di realizzazione di collegamenti digitali, di esecuzione della decisione (UE, EURATOM) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020, nonché in materia di recesso del Regno Unito dall'Unione Europea.

L'allegato 1, al Decreto Milleproroghe, contiene una lista di disposizioni legislative relative all'emergenza epidemiologica, i cui termini sono prorogati fino alla data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19 e comunque non oltre il 31 marzo 2021. Tra queste, la proroga al 31 marzo 2021 dell'utilizzo della procedura semplificata di *smart working* di cui all'articolo 90, commi 3 e 4, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020.

[D.L. 183/2020](#)

Riunioni e voti *online*, proroga per società, associazioni e fondazioni

Ci sono indicazioni che interessano anche il Terzo settore e il non profit nel “Milleproroghe 2021” (D.L. 183/2020) pubblicato in Gazzetta ufficiale il 31 dicembre 2020. Quella di maggiore rilievo è sicuramente quella prevista da 2 distinte disposizioni presenti nel provvedimento (gli articoli 19 e 3, comma 6) relativamente allo svolgimento delle riunioni online per società, associazioni e fondazioni “*fino alla data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19 e comunque non oltre il 31 marzo 2021*”.

Tra le altre novità, inoltre, l'articolo 18 proroga al 30 giugno 2021 i termini per l'utilizzo delle risorse volte a contrastare la povertà educativa (articolo 18 di cui all'articolo 105, comma 1, lettera b), D.L. 34/2020), mentre l'articolo 11 prevede che le Società di mutuo soccorso (Soms) possano trasformarsi sino al 31 dicembre 2021 senza devolvere il patrimonio.

[D.L. 183/2020](#)

Legge di Bilancio 2021: numerose le previsioni in materia di lavoro

È stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la Legge di Bilancio 2021, che prevede un fondo per la riforma del lavoro sportivo dilettantistico (comma 34) la sospensione dei versamenti contributivi per le Federazioni sportive nazionali, gli Enti di promozione sportiva e le Associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche (comma 36) l'istituzione del fondo per il sostegno delle Associazioni del Terzo settore (comma 1135).

[L. 178/2020](#)

Inps

Modifica del saggio di interesse legale dal 1° gennaio 2021

L'Inps, con la circolare n. 152 del 22 dicembre 2020, informa che è stato pubblicato, nella Gazzetta Ufficiale n. 310 del 15 dicembre 2020, il decreto 11 dicembre 2020 del Ministro dell'economia e delle finanze, con il quale, a decorrere dal 1° gennaio 2021, è stata fissata allo 0,01% in ragione d'anno la misura del saggio degli interessi legali di cui all'articolo 1284, cod. civ..

La misura dello 0,01% di cui al decreto in esame si applica ai contributi con scadenza di pagamento a partire dal 1° gennaio 2021.

[Inps, circolare n. 152/2020](#)

Agenzia delle entrate

Costi chilometrici: pronte le nuove tabelle ACI per auto e moto

Con comunicato dell'Agenzia delle entrate, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 22 dicembre 2020, n. 317, sono state rese note le tabelle nazionali elaborate dall'ACI, relative ai costi chilometrici di esercizio delle autovetture e dei motocicli, necessarie ai fini della determinazione del compenso in natura per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti. Nell'ipotesi di concessione di autovetture, di motocicli e di ciclomotori in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti, il *benefit* deve essere valorizzato assumendo un valore convenzionale pari al 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza di 15.000 chilometri, tendendo in considerazione, come base di calcolo, i costi chilometrici elaborati dall'ACI.

[Agenzia delle entrate, comunicato del 22/12/2020 \(G.U. del 22/12/2020, n. 317\)](#)

5 per mille, volontariato: pubblicati gli elenchi degli ammessi e degli esclusi

L'Agenzia delle entrate ha reso noto di aver pubblicato in data 22 dicembre 2020 gli elenchi della categoria del volontariato ammessi e quelli esclusi relativi al 5 per mille per l'anno finanziario 2020, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, e dell'articolo 2, comma 1, lettera e), D.P.C.M. 23 luglio 2020.

Gli elenchi pubblicati sono comprensivi degli enti che hanno usufruito della "rimessione *in bonis*". Vengono resi disponibili con l'indicazione del codice fiscale, della denominazione, della Regione, dell'indirizzo, della Provincia e del Comune in cui ha la sede legale l'ente.

[Elenchi ammessi ed esclusi](#)

Didattica a distanza: le donazioni sono finalizzate alla gestione della pandemia

Con la risoluzione n. 80/E del 21 dicembre 2020, l'Agenzia delle entrate chiarisce che le donazioni effettuate da persone fisiche, enti non commerciali, enti religiosi civilmente riconosciuti e titolari di reddito d'impresa volte a sostenere l'acquisto di dispositivi informatici (*personal computer* e *tablet*), per permettere agli studenti di accedere alla didattica a distanza (Dad), rientrano nell'ambito degli incentivi previsti dall'articolo 66 del Decreto "Cura Italia". Tali donazioni, inoltre, possono essere effettuate tramite Comuni o Protezione civile, ma non possono essere erogate direttamente agli istituti scolastici, che non rientrano tra i soggetti previsti dalla norma agevolativa autorizzati a ricevere le erogazioni liberali.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 80/E/2020](#)

Esenzione bollo e imposta di registro per convenzione tra Comune e ente religioso

L'agenzia delle entrate, rispondendo a un quesito formulato da un Comune, in merito all'assoggettamento o meno a bollo e imposta di registro della convenzione con un ente religioso, costituito in forma di associazione di volontariato, ne conferma l'esenzione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 22/2021](#)

Superbonus per enti non commerciali

L'Agenzia delle entrate, rispondendo a un quesito formulato da una parrocchia, in merito alla cessione o lo sconto in fattura previsti con il c.d. "superbonus" per interventi su un immobile residenziale che ospita la scuola dell'infanzia parrocchiale, conferma la possibilità di beneficiarne tranne per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 14/2021](#)

Dipartimento per lo Sport

Sport *bonus* seconda finestra 2020, ultimo tassello, i beneficiari

Sono complessivamente 310 le persone fisiche, gli enti non commerciali e le imprese con accesso alla seconda finestra 2020 del *tax credit* che premia chi effettua erogazioni liberali in denaro destinate a interventi di manutenzione e restauro o per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche. L'elenco completo degli ammessi, identificati con numero seriale (comunicato nella pec di accettazione dell'istanza), è riportato nella tabella allegata al Decreto 15 dicembre 2020 del dipartimento per lo Sport, corredata del credito assegnato ai singoli e della somma versata da ognuno ai concessionari o affidatari degli impianti sportivi pubblici prescelti.

[Dipartimento per lo sport, decreto 15 dicembre 2020](#)

Associazioni sportive dilettantistiche: esclusi "cfp locazione" di novembre

Pubblicato sul sito del dipartimento per lo sport della presidenza del Consiglio dei Ministri l'avviso con il quale si informano le Associazioni sportive dilettantistiche che, in seguito a una verifica effettuata con l'Agenzia delle entrate sulle domande di accesso al contributo a fondo perduto "canoni di locazione" del mese di novembre, ne risultano escluse dal beneficio n. 2273.

Per accedere al riesame le Associazioni, le cui posizioni risultavano regolari alla data del 17 novembre 2020, dovranno caricare esclusivamente la ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle entrate tramite il cassetto fiscale - sezione dati Registro, accessibile dalla voce "Consultazione" della colonna Fisconline.

[Elenco non ammessi](#)

Ministero del lavoro e delle politiche sociali

Enti del Terzo settore a rilevanza nazionale: pubblicata la graduatoria relativa all'avviso 3/2020 per il finanziamento delle attività di interesse generale

Sono disponibili *online* il Decreto Direttoriale n. 417 del 20 novembre 2020 e l'allegata Tabella A, che costituisce parte integrante e sostanziale del Decreto, nella quale sono elencati gli Enti ammessi a beneficiare del contributo di cui all'articolo 67, D.L. 34/2020, convertito dalla L. 77/2020.

[Decreto Direttoriale n. 417 del 20 novembre 2020](#)

Coni

Monitoraggio Attività Legislativa

Pubblicato il Monitoraggio Attività Legislativa n. 11/2020. Il Coni ha provveduto a inviare alle Federazioni il suo monitoraggio dell'attività legislativa n. 11/2020.

Tra le principali novità:

- in ordine alla riforma dell'ordinamento sportivo, le Commissioni parlamentari assegnatarie hanno avviato l'esame dei seguenti provvedimenti al fine di esprimere i relativi pareri:

- schema di decreto legislativo recante misure in materia di rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo (A.G. n. 226);
- schema di decreto legislativo 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 (A.G. n. 227);
- schema di decreto legislativo recante semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi (A.G. n. 228);
- schema di decreto legislativo recante misure in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali (A.G. n. 229);
- schema di decreto legislativo recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché di lavoro sportivo (A.G. n. 230).

- inoltre, sui provvedimenti dovrà essere sancita l'intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni ovvero di Conferenza Unificata. L'*iter* si concluderà con l'approvazione, in esame definitivo, da parte del Consiglio dei Ministri;

- pubblicati in Gazzetta Ufficiale, tra l'altro, i seguenti provvedimenti:

- L. 178/2020, recante il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e il bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023 (G.U. del 30 dicembre u.s.);
- L. 176/2020, avente a oggetto la conversione in Legge del c.d. Decreto "Ristori" (D.L. 137/2020) (G.U. del 24 dicembre u.s.);
- ordinanza 2 gennaio 2021 del Ministero della salute, che differisce al 18 gennaio 2021, subordinatamente all'adozione di apposite linee guida validate dal Comitato tecnico-scientifico, il termine previsto per la riapertura degli impianti nei comprensori sciistici agli sciatori amatoriali (G.U. del 4 gennaio u.s.);
- D.Lgs. 160/2020, che interviene sul Codice della nautica da diporto (D.Lgs. 171/2005), come modificato dal D.Lgs. 229/2017 (G.U. del 7 dicembre u.s.). Per quanto di particolare interesse, si confermano le modifiche al Codice sintetizzate nel Monitoraggio attività legislativa 9/2020;
- L. 159/2020, recante la conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 125/2020, che prevede, tra l'altro, misure urgenti connesse con la proroga della dichiarazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19 (G.U. del 3 dicembre u.s.);
- provvedimento 16 dicembre 2020 del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, che sospende fino al 31 dicembre 2021 l'applicazione di specifiche disposizioni del disciplinare per le scorte tecniche alle competizioni ciclistiche su strada (G.U. del 30 dicembre u.s.).

- pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento per lo Sport il decreto del Ministro per le politiche giovanili e lo sport 4 novembre 2020 ed il conseguente avviso pubblico destinato agli Enti di promozione sportiva per la selezione di progetti finalizzati alla promozione dell'attività sportiva.

- la Commissione Trasporti (IX) della Camera dei Deputati ha svolto un ciclo di audizioni informali sulla PDL 2493/AC - BENDINELLI (IV), in materia di volo da diporto o sportivo, cui è stata abbinata la PDL

2804/AC - MASCHIO (Fdl) che verte su identica materia.

[Monitoraggio n. 11/2020](#)

Consiglio nazionale dei commercialisti

Organo di controllo Terzo settore: ecco le linee guida dei commercialisti

Sono state pubblicate sul sito del Consiglio nazionale dei commercialisti le “*Norme di comportamento dell’organo di controllo degli Enti del Terzo settore*”, uno strumento interno che garantisce trasparenza e garanzia per tutti gli *stakeholder* coinvolti nella vita di un Ente. Si occupa principalmente di vigilare sul corretto andamento della vita sociale, la corretta tenuta dell’amministrazione e l’osservanza dei principi a base degli Enti del Terzo settore (Ets). La Riforma lo ha reso obbligatorio per le fondazioni, per gli enti che costituiscono patrimoni destinati e per quelli che superano per due esercizi consecutivi almeno 2 dei limiti previsti dal Codice del Terzo settore.

[Norme di comportamento dell’organo di controllo degli Enti del Terzo settore](#)

Ministero dello sviluppo economico

Accesso al credito garantito per gli enti non commerciali

Sul sito del Ministero dello sviluppo economico è stata pubblicata la circolare (n. 20/2020 del 17 novembre) sul Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese che ammette all’intervento anche a tutti gli enti non commerciali, compresi gli Enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

[Fondo di garanzia, circolare n. 20/2020](#)

Lega Pro

Pubblicazione dello Statuto della LNP A

Con il comunicato ufficiale n. 97/L del 23 dicembre 2020 la Lega Pro trasmette il Comunicato Ufficiale n. 138/A della FIGC relativo alla pubblicazione dello Statuto della LNP A.

[CU n. 97/2020](#)

Indicatore di Liquidità società LNP Serie A

Con il comunicato ufficiale n. 98/L del 23 dicembre 2020 la Lega Pro trasmette il Comunicato Ufficiale n. 139/A della FIGC relativo all’ indicatore di Liquidità società LNP Serie A.

[CU n. 98/2020](#)

Modifiche al Regolamento acquisizioni di partecipazioni societarie in ambito professionistico

Con il comunicato ufficiale n. 99/L del 23 dicembre 2020 la Lega Pro trasmette il Comunicato Ufficiale n. 140/A della FIGC relativo alle modifiche al Regolamento acquisizioni di partecipazioni societarie in ambito professionistico.

[CU n. 99/2020](#)

Lega nazionale dilettanti

Modifica dei commi 1, 2 e la tabella di cui al comma 5 dell'articolo 96 delle N.O.I.F

Con il Comunicato Ufficiale n. 165 del 22 dicembre 2020, la Lega nazionale dilettanti trasmette il C.U. N. 140/A della F.I.G.C., inerente le modifiche al Regolamento acquisizioni partecipazioni societarie in ambito professionistico.

[CU n. 165/2020](#)

Determinazione della nuova percentuale di fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione ex articolo 125, D.L. 34/2020

Con la circolare n. 50 del 18 dicembre la Lega nazionale dilettanti trasmette copia della circolare n. 38 elaborata dal Centro Studi Tributarî, inerente la determinazione della nuova percentuale di fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione ex articolo 125, D.L. 34/2020.

[Circolare n. 50/2020](#)

Misure per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da Covid-19

Con la circolare n. 51 del 22 dicembre la Lega nazionale dilettanti trasmette copia della circolare n. 39 elaborata dal Centro Studi Tributarî, inerente crediti d'imposta per: 1. canoni di locazione; 2. spese di adeguamento e di sanificazione degli ambienti di lavoro; 3. spese di sanificazione e acquisto di dispositivi di protezione; 4. superbonus per spese per interventi di efficienza energetica; 5. spese di pubblicità e sponsorizzazione sportiva – Normativa, prassi, ambiti soggettivi e oggettivi, misure, utilizzo e modalità di fruizione dei singoli crediti d'imposta.

[Circolare n. 51/2020](#)

Conversione in L. 176/2020, del D.L. 137/2020 (c.d. Ristori 1)

Con la circolare n. 53 del 28 dicembre la Lega nazionale dilettanti trasmette copia della circolare n. 40 elaborata dal Centro Studi Tributarî, inerente Conversione in L. 176 del 24 dicembre 2020, del D.L. 137/2020 (c.d. Ristori 1).

[Circolare n. 53/2020](#)

Legge di Bilancio 2021 n. 178/2020 – Decreto “Milleproroghe” Decreto Mef - Interesse legale 2021

Con la circolare n. 55 del 4 gennaio la Lega nazionale dilettanti trasmette copia della circolare n. 1 elaborata dal Centro Studi Tributarî, inerente Legge di Bilancio 2021, n. 178 del 30 gennaio 2020 – Decreto “Milleproroghe” Decreto Mef - Interesse legale 2021.

[Circolare n. 55/2021](#)

Associazioni e sport n. 1/2021

Principali scadenze 16 gennaio 2021 al 15 febbraio 2021

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

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

SCADENZE FISSE	
18 gennaio	<p>Versamenti Iva mensili</p> <p>Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre (codice tributo 6012) al netto dell'acconto versato lo scorso 28 dicembre. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.</p> <p>Versamento dei contributi Inps</p> <p>Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.</p> <p>Versamento delle ritenute alla fonte</p> <p>Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:</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; - sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto. <p>Versamento ritenute da parte condomini</p>

	<p>Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p>ACCISE - Versamento imposta</p> <p>Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p>
<p>20 gennaio</p>	<p>Presentazione dichiarazione periodica Conai</p> <p>Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di dicembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.</p> <p>Versamento imposta di bollo</p> <p>Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel 4° trimestre 2020.</p>
<p>25 gennaio</p>	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrale</p> <p>Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.</p>
<p>01 febbraio</p>	<p>Contributo revisori legali</p> <p>Scade oggi il versamento del contributo annuale da parte degli iscritti nel Registro dei revisori legali.</p> <p>Imposta di bollo virtuale</p> <p>Scade oggi il termine per l'invio telematico della dichiarazione per la liquidazione definitiva dell'imposta di bollo assolta in modo "virtuale" per il 2020.</p> <p>Irpef invio spese sanitarie precompilato</p> <p>Scade oggi il termine per l'invio telematico tramite il Sistema tessera sanitaria dei dati delle spese sanitarie 2020 da parte di farmacie e parafarmacie, aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, policlinici universitari, presidi di specialistica ambulatoriale, strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari, medici e odontoiatri, psicologi, infermieri, ostetriche, tecnici di radiologia, ottici e veterinari, finalizzati alla predisposizione del modello 730/2021 precompilato. Con il Decreto del Mef datato 22 novembre 2019 vengono ricompresi nell'obbligo anche altri professionisti sanitari tra i quali figurano, a titolo esemplificativo, sanitari tecnici iscritti ai relativi albi, oltre che sanitari per igiene dentale, fisioterapia, logopedia, podologia, oftalmologia, neuro-psicomotricità dell'età evolutiva, terapia occupazionale, educatori professionali e assistenti sanitari.</p>

	<p>Presentazione elenchi Intra 12 mensili</p> <p>Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.</p> <p>Presentazione del modello Uniemens Individuale</p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.</p> <p>Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione</p> <p>Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° gennaio 2021.</p> <p>Esterometro</p> <p>Scade oggi il termine per l'invio della comunicazione delle fatture emesse e ricevute nel quarto trimestre da soggetti UE e extra UE non emesse in formato elettronico o non documentate da bolletta doganale.</p> <p>Canone abbonamento Rai: presentazione della dichiarazione sostitutiva di non detenzione di apparecchio televisivo</p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione del modello "Dichiarazione sostitutiva relativa al canone di abbonamento alla televisione per uso privato" per dichiarare che in nessuna delle abitazioni per le quali il dichiarante è titolare di utenza elettrica è detenuto un apparecchio TV da parte di alcun componente della stessa famiglia anagrafica.</p>
<p>8 febbraio</p>	<p>Bonus pubblicità 2020</p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione sostitutiva degli investimenti pubblicitari incrementali realizzati nel 2020.</p>
<p>15 febbraio</p>	<p>Registrazioni contabili</p> <p>Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p>Fatturazione differita</p> <p>Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche</p> <p>Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>

Associazioni e sport n. 1/2021

Il sistema dei controlli nel Terzo settore

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

La disciplina dei controlli a cui saranno sottoposti gli Enti del Terzo settore (d'ora in poi ETS) è uno dei temi più complessi dell'intero impianto normativo del Codice del Terzo settore (d'ora in poi Codice o CTS).

L'impianto giuridico riflette infatti 2 esigenze che il Legislatore ha voluto perseguire nell'ambito della Riforma del Terzo settore.

Da una parte si è avviato un percorso di "pubblicizzazione" degli ETS e cioè di assimilazione di questo particolare genere di enti privati alla disciplina pubblica potenziando gli strumenti di controllo, vigilanza e monitoraggio da parte della pubblica autorità.

Dall'altro si è assistito a un sistematico ricorso agli strumenti organizzativi tipici dei modelli societari, anche in materia di controllo interno, ispirato alla normativa codicistica delle imprese private.

La Legge delega 106/2016

Questo sistema di controllo così pervasivo non è stato poi bilanciato effettivamente da un sistema agevolativo sul piano tributario con il risultato che gli ETS saranno soggetti a un rigido sistema di controlli condotto da una pluralità di soggetti pubblici nonché a forme di controllo interno piuttosto severe e, nonostante la non lucratività, sconteranno anche una disciplina fiscale di minor favore.

La L. 106/2016 nel fissare i criteri di legiferazione per la Riforma del Terzo settore ha previsto all'[articolo 4](#), comma 1, lettera d) di definire forme e modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti ispirate ai principi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori nonché ai principi di efficacia, di efficienza, di trasparenza, di correttezza e di economicità della gestione degli enti, prevedendo strumenti idonei a garantire il rispetto dei diritti degli associati e dei lavoratori, con facoltà di adottare una disciplina differenziata che tenga conto delle peculiarità della compagine e della struttura associativa nonché della disciplina relativa agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato.

Sempre l'articolo 4 alla lettera g) disponeva di:

"disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione

economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche, tenendo conto di quanto previsto dal D.Lgs. 231/2001, nonché prevedere il relativo regime sanzionatorio”.

L'[articolo 7](#) ha previsto inoltre la definizione delle:

“funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico sugli Enti del Terzo settore, ivi comprese le imprese sociali di cui all'articolo 6, e sulle loro attività, finalizzate a garantire l'uniforme e corretta osservanza della disciplina legislativa, statutaria e regolamentare a essi applicabile, sono esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali”.

Il Legislatore delegato ha quindi regolamentato l'esercizio dell'attività di controllo sugli Enti del Terzo settore ma, questa è l'impressione che se ne ricava, senza adottare fino in fondo quel criterio di proporzionalità che la Legge delega in qualche modo richiedeva.

Altra domanda alla quale tenteremo di rispondere nell'ambito di questo lavoro è la seguente: la disciplina del controllo sugli ETS è ispirata a un principio di armonicità sulla base del quale sono chiari i ruoli, le attività e il potere sanzionatorio degli organi di controllo?

Il controllo pubblico

I controlli sono attribuiti a enti e amministrazioni differenti. La principale funzione di controllo è esercitata ai sensi dell'[articolo 93](#), CTS dall'ufficio del Registro il quale accerta:

- a) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
- b) il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- c) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore.

L'ufficio del Registro potrà esercitare la sua attività di controllo anche attraverso accertamenti documentali, visite e ispezioni, d'iniziativa, periodicamente o in tutti i casi in cui venga a conoscenza di atti o fatti che possano integrare violazioni del Codice, anche con riferimento al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale.

La verifica di cui alla lettera a) inerente la sussistenza dei requisiti di iscrizione al Registro sembra alludere a un controllo di tipo formale analogo a quello richiamato nel D.Lgs 460/1997, circa la sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione di Onlus.

Il perseguimento delle finalità previste dal Codice è invece un controllo di tipo sostanziale che però si incrocia con l'attività condotta dall'organo di controllo interno il quale esercita compiti di monitoraggio sull'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Analoga attività di controllo è inoltre esercitata dall'Amministrazione finanziaria.

Se i controlli di tipo formali sembrano avere una cornice normativa più o meno certa, di diverso tenore è invece la vigilanza sull'attività concreta svolta dall'ente la quale o avviene all'interno di una regolamentazione precisa o rischia di esporre gli ETS al "libero arbitrio" della valutazione dei singoli uffici regionali.

Allo stesso tempo c'è da domandarsi quali siano i limiti e i poteri del controllo pubblico e di quello privato che avvengono parzialmente su materie analoghe e soprattutto a quali sanzioni siano eventualmente esposti gli ETS, cosa che richiederebbe peraltro una disciplina puntuale delle violazioni. Tale attività di controllo, in attuazione dell'[articolo 51](#) del Codice, che impone una revisione triennale dei requisiti previsti per l'iscrizione al Registro, trova una sua parziale disciplina nell'articolo 21 del Decreto istitutivo del Registro unico nazionale del Terzo Settore (in breve Runts). La disposizione prevede che gli uffici del Runts acquisiscono le informazioni e i documenti pertinenti mediante l'utilizzo di strumenti di rilevazione da individuarsi con decreto del responsabile dell'ufficio dirigenziale di livello generale presso il quale è istituito l'ufficio statale del Runts ai fini della verifica dei requisiti di legge previsti per l'iscrizione al Runts, anche con riferimento al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, nonché alla specifica sezione di appartenenza.

Sul piano regolamentare la questione resta dunque ancora sospesa e rinviata al Decreto del responsabile dell'ufficio statale del Runts.

Resta poi da chiedersi se gli uffici del registro a cui vengono anche attribuiti, come sotto specificato, i controlli sulle Fondazioni, siano in grado di gestire un così impegnativo carico di lavoro.

Ai sensi inoltre del comma 4, [articolo 93](#), CTS le Amministrazioni Pubbliche e gli enti territoriali che erogano risorse finanziarie o concedono l'utilizzo di beni immobili o strumentali di qualunque genere agli Enti del Terzo settore per lo svolgimento delle attività statutarie di interesse generale, dispongono i controlli amministrativi e contabili circa il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, a essi attribuite necessari a verificarne il corretto utilizzo da parte dei beneficiari.

Analogo controllo sarà esercitato dalle Amministrazioni Pubbliche nell'ambito dei rapporti convenzionali di cui all'[articolo 56](#), CTS.

Così come restano fermi i poteri delle Amministrazioni Pubbliche competenti in ordine ai controlli, alle verifiche e alla vigilanza finalizzati ad accertare la conformità delle attività di cui all'[articolo 5](#), CTS (attività di interesse generale) alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio.

L'ufficio del Registro esercita inoltre i seguenti ulteriori controlli:

- vigila sulle devoluzioni patrimoniali (sanzione pecuniaria ex [articolo 91](#), CTS);

- verifica la non lucratività soggettiva, diretto o indiretta (sanzione pecuniaria ex articolo 91, CTS);
- controlla sull'uso illegittimo dell'acronimo (sanzione pecuniaria ex [articolo 91](#), CTS);
- svolge i controlli sulle Fondazioni di cui agli articoli [25](#), [26](#) e [28](#), cod. civ. ([articolo 90](#), CTS);
- controlla la regolarità formale ai fini del riconoscimento della personalità giuridica ([articolo 22](#), CTS).

A fronte di controlli condotti dalla PA e delle potenziali violazioni commesse dagli ETS emerge un quadro sanzionatorio dettato in via prevalente dall'articolo 91 e dall'[articolo 50](#), CTS.

A tal fine si rendeva necessaria l'elaborazione di una disciplina unitaria che definisse sia i profili di carattere sostanziale delle violazioni, sia profili di carattere procedimentale.

L'assenza di una elaborazione organica impone in via interpretativa di ricostruire il quadro normativo generale della materia in termini di coerenza e omogeneità nel tentativo di definire l'ambito oggettivo di applicazione della legge stessa, anche considerando la non chiarissima formulazione.

L'articolo 91, CTS dispone che:

1. in caso di distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi dell'Ente del Terzo settore che hanno commesso la violazione o che hanno concorso a commettere la violazione sono soggetti alla sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 euro a 20.000 euro. Si ritiene che questa sanzione sia da attribuire ai poteri di controllo dell'ufficio del Registro che possono derivare anche da accertamenti condotti in ambito fiscale;
2. in caso di devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità al parere dell'ufficio del Registro unico nazionale, i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi degli Enti del Terzo settore che hanno commesso la violazione o che hanno concorso a commettere la violazione sono soggetti alla sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 euro a 5.000 euro;
3. chiunque utilizzi illegittimamente l'indicazione di Ente del Terzo settore, di Associazione di promozione sociale o di Organizzazione di volontariato oppure i corrispondenti acronimi, ETS, Aps e Odv, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500 a 10.000 euro. La sanzione medesima è raddoppiata qualora l'illegittimo utilizzo sia finalizzato a ottenere da terzi l'erogazione di denaro o di altre utilità.

Aspetto decisamente oscuro è la relazione tra le sanzioni previste dall'articolo 91 e l'articolo 50, CTS che disciplina la cancellazione dal Registro degli ETS in seguito ad accertamenti d'ufficio, anche a seguito di provvedimenti della competente Autorità giudiziaria ovvero tributaria, divenuti definitivi,

ovvero della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

Dalla infelice formulazione dell'[articolo 50](#), CTS si deduce che:

a) la cancellazione dell'ETS possa avvenire a seguito di accertamenti d'ufficio di cui all'[articolo 93](#), CTS sopra richiamati. Quali sarebbero le procedure seguite in tali accertamenti d'ufficio? Quali le garanzie offerte all'ente di provare nel corso del procedimento sanzionatorio di non aver commesso le violazioni che l'ufficio imputa all'Ente?

b) La cancellazione possa avvenire anche a seguito di provvedimenti della competente Autorità giudiziaria ovvero tributaria, divenuti definitivi. Qui il richiamo è in primo luogo al comma 2, [articolo 94](#), CTS in cui si prevede che l'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'attività di controllo, trasmette all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale cancellazione dal Registro medesimo di cui all'[articolo 45](#) ove ne ricorrano i presupposti. Anche qui siamo di fronte a una formulazione molto ambigua. Da una parte si fa riferimento a provvedimenti definitivi, i quali possono derivare solo in seguito al definitivo accertamento delle violazioni da parte degli organi processuali, e dall'altra si attribuisce all'Amministrazione finanziaria nella semplice esecuzione della sua attività ispettiva il compito di segnalare eventuali elementi utili per la cancellazione dell'ente. Non si chiarisce se il provvedimento di cancellazione potrebbe derivare dai soli elementi forniti dall'Amministrazione finanziaria o se il provvedimento di cancellazione dovrebbe in ogni caso essere il frutto di una istruttoria condotta dall'ufficio del Registro in seguito a segnalazioni degli uffici amministrativi delle entrate. La prima ipotesi, peraltro molto grave in termini dei diritti di difesa dell'ente che verrebbero seriamente pregiudicati, sarebbe incongruente con il riferimento a "provvedimenti definitivi";

c) la cancellazione potrà avvenire in seguito alle violazioni commesse dall'ente in ordine al contenuto delle informazioni e degli obblighi cui è sottoposto nell'ambito del Registro unico e dettati dall'[articolo 48](#), CTS. Il comma 4, articolo 48, CTS dispone infatti che:

"in caso di mancato o incompleto deposito degli atti e dei loro aggiornamenti nonché di quelli relativi alle informazioni obbligatorie di cui al presente articolo nel rispetto dei termini in esso previsti, l'ufficio del registro diffida l'ente del Terzo settore ad adempiere all'obbligo suddetto, assegnando un termine non superiore a 180 giorni, decorsi inutilmente i quali l'ente è cancellato dal Registro".

In termini sanzionatori si applica l'[articolo 2630](#), cod. civ..

Di fronte alla cancellazione dell'ente dall'ufficio del Registro resta solo la tutela giurisdizionale e trattandosi di un provvedimento della Pubblica Amministrazione, tale tutela deve avvenire nell'ambito della giustizia amministrativa.

Il comma 4, [articolo 50](#), CTS prevede infatti che avverso il provvedimento di cancellazione dal Registro, è ammesso ricorso avanti al tribunale amministrativo competente per territorio.

Se però il provvedimento di cancellazione deriva da un accertamento della Amministrazione finanziaria l'ente sarà chiamato a instaurare 2 giudizi: uno nell'ambito della giustizia amministrativa e uno di fronte alla giustizia tributaria.

Il venir meno del requisito di iscrizione al Registro nella misura in cui tale iscrizione consente l'accesso a erogazioni pubbliche potrebbe anche configurare il reato di indebita percezione di erogazioni pubbliche.

I controlli dell'Amministrazione finanziaria

Veniamo ora ai controlli dell'Amministrazione finanziaria.

L'[articolo 94](#), CTS prevede che:

“ai fini dell'applicazione delle disposizioni del Titolo X l'Amministrazione finanziaria esercita autonomamente attività di controllo in merito al rispetto di quanto previsto dagli articoli 8, 9, 13, 15, 23, 24 nonché al possesso dei requisiti richiesti per fruire delle agevolazioni fiscali previste per i soggetti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore di cui all'articolo 45, avvalendosi dei poteri istruttori previsti dagli articoli 32 e 33, D.P.R. 600/1973 e dagli articoli 51 e 52, D.P.R. 633/1972 e, in presenza di violazioni, disconosce la spettanza del regime fiscale applicabile all'ente in ragione dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore”.

Il comma 2 aggiunge che l'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'attività di controllo, trasmette all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale cancellazione dal Registro unico di cui all'[articolo 45](#) ove ne ricorrano i presupposti. Allo stesso tempo l'ufficio del Registro trasmette all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti.

Dunque, l'Amministrazione finanziaria è chiamata a verificare da una parte l'osservanza della disciplina fiscale ma anche dei requisiti per fruire delle “agevolazioni fiscali” in particolare in ordine alla:

- assenza di scopo di lucro e distribuzione diretta o indiretta di utili;
- devoluzione del patrimonio;
- osservanza degli obblighi in tema di scritture contabili e bilancio;

- tenuta dei libri sociali obbligatori;
- procedura di ammissione delle associazioni;
- democraticità e assemblee.

La norma pone molte perplessità: la promiscuità così accentuata tra ufficio del Registro e organi dell'Amministrazione finanziaria concretizza il rischio che la valutazione in merito al possesso dei requisiti per essere considerati ETS sia sottoposta a parametri di valutazione in cui prevalga la nozione fiscale dell'ente piuttosto che l'esercizio di una effettiva attività di interesse generale.

Nella costruzione dei meccanismi di controllo sembra che sia venuto meno il carattere di terzietà e di indipendenza nonché l'emergere di una concezione collaborativa dei controlli e non meramente repressiva.

La distribuzione disomogenea dei controlli da parte delle diverse amministrazioni con notevoli problemi di sovrapposizione e la loro armonizzazione con la disciplina dei controlli interni è uno dei temi più rilevanti che la Riforma presenta.

Controlli interni

Come accennato all'inizio nell'ambito del sistema dei controlli del Terzo settore il Legislatore ha attinto sia alla disciplina pubblicistica sia a quella privatistica in particolare alla funzione di controllo prevista nel codice civile per le Spa.

La nomina dell'organo di controllo è obbligatoria per le Fondazioni (a prescindere dalle dimensioni) e per gli ETS diversi dalle fondazioni che per due esercizi consecutivi superino 2 dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 110.000 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Siamo di fronte a dei limiti decisamente modesti e a cui si aggiunge l'obbligo della revisione legale dei conti al superamento, per 2 esercizi consecutivi, 2 dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 1.100.000 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

I compiti dell'organo di controllo sono riassunti nel comma 6 dell'[articolo 30](#) e ricalcano le previsioni tipiche del collegio sindacale per le società di capitali. L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle

disposizioni del D.Lgs. 231/2001, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.

Esso esercita inoltre compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni relative al perseguimento delle attività di interesse generale ([articolo 5](#)), alle attività diverse ([articolo 6](#)), alla raccolta fondi ([articolo 7](#)) e alla assenza di scopo di lucro ([articolo 8](#)), e attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida previste dal Codice ([articolo 14](#)).

Senza voler entrare nel merito dell'attività di controllo interno per cui servirebbe una autonoma trattazione vogliamo fare qui alcune considerazioni di carattere sistematico.

Il tema generale che vale la pena porre è il seguente: di fronte a un rafforzamento dei poteri attribuiti agli associati, degli obblighi contabili, di bilancio e di trasparenza imposti agli ETS, alla intrinseca valutazione della loro attività da parte degli organi della Pubblica Amministrazione con i quali esplicano tendenzialmente la loro attività, era necessario prevedere un sistema di controlli decisamente più armonico e meno gravoso per gli ETS.

La scelta normativa di attribuire i controlli all'ufficio del Registro e all'Amministrazione finanziaria senza prevedere una agenzia indipendente deputata a questa delicata attività suscita non poche perplessità. Si pensi ad esempio alla diversa posizione assunta dalla soppressa agenzia del Terzo settore rispetto all'Agenzia delle entrate sul complesso tema della detenzione di partecipazioni in società commerciali da parte delle Onlus.

Siamo di fronte a una normativa frammentaria che rischia di appesantire l'attività degli ETS con il risultato di indebolire la loro autonomia e minare la loro sostenibilità resa già precaria dai ridotti margini delle attività tradizionalmente realizzate dal Terzo settore.

Un dato acquisito, e peraltro mai contestato dallo stesso Legislatore e dagli interpreti, è l'attitudine, non solo simbolica, ma sostanziale, della L. 689/1981 a disciplinare in via generale e organica la materia delle sanzioni amministrative fissando principi generali, regole procedurali e norme di carattere processuale, al fine di porre rimedio a una disordinata e frammentaria normativa sedimentata negli anni, nonché di predisporre un quadro di principi guida per il corretto esercizio del potere normativo in materia da parte delle Regioni.

Infine in attuazione dell'[articolo 7](#) della Legge delega il Ministero del lavoro ha emanato linee guida sulla valutazione di impatto sociale specificando che le Pubbliche Amministrazioni, nell'ambito di procedure di affidamento di servizi di interesse generale, possono prevedere la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale da parte degli ETS che intrattengono rapporti con le medesime P.A.,

sì da consentire una valutazione dei risultati in termini di qualità e di efficacia delle prestazioni e delle attività svolte.

SCHEDA DI SINTESI

La principale funzione di controllo è esercitata ai sensi dell'articolo 93, CTS dall'ufficio del Registro il quale accerta:

- a) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
- b) il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- c) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore.



L'attività di controllo, in attuazione dell'articolo 51 del Codice, che impone una revisione triennale dei requisiti previsti per l'iscrizione al Registro, trova una sua parziale disciplina nell'articolo 21 del Decreto istitutivo del Registro Unico nazionale del Terzo Settore.



Aspetto decisamente oscuro è la relazione tra le sanzioni previste dall'articolo 91 e l'articolo 50 che disciplina la cancellazione dal Registro degli ETS in seguito ad accertamenti d'ufficio, anche a seguito di provvedimenti della competente autorità giudiziaria ovvero tributaria, divenuti definitivi, ovvero della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel Registro unico nazionale del Terzo settore.



L'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'attività di controllo, trasmette all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale cancellazione dal Registro unico di cui all'articolo 45 ove ne ricorrano i presupposti.



I compiti dell'organo di controllo interno sono riassunti nel comma 6 dell'articolo 30 e ricalcano le previsioni tipiche del collegio sindacale per le società di capitali. L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni D.Lgs. 231/2001, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.

Associazioni e sport n. 1/2021

La *privacy* nei sodalizi sportivi dilettantistici in epoca Covid-19

di Matteo Pozzi – avvocato FMS Tax & Law Firm

Principi generali

La gestione di una Società e Associazione sportiva dilettantistica comporta necessariamente il trattamento di dati personali di svariate tipologie e categorie.

A titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, basti pensare alla raccolta dei moduli di iscrizione a un corso sportivo o del tesseramento degli atleti a una federazione o a un ente di promozione sportiva o, ancora, alle certificazioni mediche di idoneità alla pratica sportiva dei medesimi nonché alla raccolta delle immagini dei giocatori per siti *internet*, *social network*, *brochure* istituzionali e così via.

Come noto, infatti, tutte le operazioni di trattamento relative a questa particolare tipologia di dati dovranno essere svolte in conformità con la disciplina dettata dal Regolamento 2016/679/UE, meglio conosciuto come “*Regolamento Generale sulla Protezione dei Dati Personali*” o GDPR, entrato in vigore nel nostro Paese a far data dal 25 maggio 2018, che ha implementato il comparto interno dettato dal Codice *Privacy* (D.Lgs. 196/2003), poi modificato dal D.Lgs. 101/2018.

Il nuovo apparato normativo ha introdotto e cristallizzato principi unitari in ambito *privacy* applicabili a tutti i settori e ambiti sociali tra cui, a maggior ragione, quello sportivo dove, non a caso, il principale trattamento effettuato dagli enti è prettamente incentrato su dati personali di persone fisiche (atleti, tecnici, collaboratori, dirigenti, etc.) e ai quali la disciplina GDPR riserva specifica tutela e garanzia.

Tra i punti cardini del contesto normativo in esame si possono indubbiamente annoverare i seguenti:

- responsabilizzazione del titolare del trattamento o “*accountability*”: in ambito *privacy* impone al sodalizio sportivo dilettantistico e ai suoi amministratori di adottare tutte le particolari misure necessarie affinché i dati a lui trasmessi da parte degli interessati non siano trattati in maniera illecita e, quindi, godano di adeguata protezione e controllo;
- collaborazione con l’Autorità: impone al titolare del trattamento (sodalizio sportivo) di collaborare con il Garante *Privacy* in caso di controllo. Qualora venga accertata una violazione (c.d. “*data breach*”), si impone allo stesso di informare la medesima autorità dando atto delle specifiche misure adottate per la protezione e salvaguardia dei dati in suo possesso;

- *privacy by default* e *privacy by design*: sia in fase di progettazione sia di esecuzione del trattamento dei dati, la tutela dei diritti e delle libertà degli interessati dovrà essere attuata mediante l'adozione di specifiche misure tecniche (ad esempio utilizzo di *password* o *antivirus*) e organizzative (ad esempio nomina di figure di supporto al titolare).

Sulla base di tali presupposti, l'[articolo 5](#) del GDPR individua i principali aspetti che dovranno essere applicati dai sodalizi sportivi dilettantistici nel trattamento dei dati degli interessati. Tra di essi, è opportuno ricordare:

- la liceità, correttezza e trasparenza nei confronti dell'interessato per i dati da lui trasmessi: si ricorda, infatti, che il trattamento del dato personale è da considerarsi lecito qualora sia effettuato sulla base di un preventivo consenso dell'interessato (c.d. informativa), sia necessario all'esecuzione di un contratto del quale l'interessato è parte (ad esempio contratto di collaborazione sportiva, contratto di abbonamento piscina, etc.) o per adempiere a un obbligo legale a quale è soggetto il titolare del trattamento come, ad esempio, il tesseramento di un atleta alla Federazione sportiva di riferimento;
- la limitazione delle finalità di trattamento: il dato raccolto va trattato per scopi determinati dalla c.d. "base giuridica" che, nel caso di specie, potrà essere individuata nella partecipazione a un corso sportivo, nel tesseramento federale, nell'incarico di un istruttore, nell'iscrizione a una manifestazione agonistica, nell'inserimento a libro soci di una Asd, etc.;
- la minimizzazione dei dati: "*tratta meno dati che puoi per il tempo strettamente necessario*" si potrebbe parafrasare. In ambito sportivo, è quindi necessario circoscrivere il dato utile all'erogazione del servizio reso dall'ente; ad esempio, la richiesta di indicare la professione del genitore su un modulo di iscrizione a un corso di *minibasket* appare del tutto in contrasto con siffatto principio. Dall'altro, occorrerà determinare un limite temporale alla conservazione del dato stesso (ad esempio singola stagione sportiva per l'atleta tesserato a una Federazione sportiva) che, comunque, potrà essere prolungato per specifiche esigenze imposte dalla legge anche ai fini della prescrizione di un diritto come ad esempio l'esercizio di azione risarcitoria per danni;
- l'esattezza, l'aggiornamento e la riservatezza del dato, che incide anche negli aspetti pratici di conservazione e sicurezza attraverso la c.d. "analisi dei rischi" da parte del titolare.

Tutti questi principi, ovviamente, dovranno confluire ed essere necessariamente richiamati nelle relative informative di cui all'[articolo 13](#), GDPR che il titolare mette a disposizione dell'interessato per il relativo consenso al trattamento e di cui si evidenziano, in seguito, alcuni punti di particolare rilevanza per il mondo sportivo;

- individuazione del titolare del trattamento: attraverso l'esatta denominazione, l'indicazione del proprio legale rappresentante e della sede legale per i contatti. Le Ssd dovranno necessariamente inserire l'indirizzo pec in quanto iscritte a Registro Imprese;
- tipologia dei dati trattati: personali (anagrafici), ma anche particolari o sensibili come ad esempio tutti i dati identificativi di uno stato di salute ai fini dell'idoneità sportiva o di un infortunio;
- finalità e base giuridica del trattamento con espressa menzione dell'obbligatorietà o meno del consenso: l'erogazione di servizi richiesti (contratto di abbonamento), l'adempimento di un obbligo fiscale (certificazione compensi collaboratori), iniziative di *marketing* (ad esempio comunicazione dati a *sponsor del club*), tesseramento a Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva o discipline sportive associate e compilazione del Registro Coni;
- condivisione dei dati: da parte dei collaboratori del sodalizio sportivi dilettantistico come, ad esempio, il tecnico per la gestione delle convocazioni durante la stagione agonistica ma, anche, dalla Fsn o Eps a cui l'ente è affiliato per le ordinarie pratiche di gestione dei tesseramenti o per l'apertura dei sinistri durante l'attività sportiva;
- conservazione dei dati: in linea generale 10 anni dalla cessazione del contratto, a eccezione delle finalità di *marketing* che viene fissato in 24 mesi (ad esempio invio di materiale promozionale a iscritti ai corsi che non hanno rinnovato l'abbonamento annuale alla palestra).

In aggiunta a ciò, andranno specificati i termini relativi alla profilazione, diffusione dei dati, alla loro sicurezza e ai diritti dell'interessato.

Il trattamento del dato sanitario (particolare) per i sodalizi sportivi dilettantistici

Come già accennato, una delle categorie di dati trattati dalle sportive è indubbiamente quello biometrico e sanitario riferibile allo stato di salute dell'atleta attraverso la semplice trasmissione del certificato medico di idoneità sportiva oppure alla comunicazione di particolari patologie sofferte anche a seguito di infortuni. Tali dati sono ora definiti "particolari", in sostituzione della precedente denominazione "sensibile" data dal Codice *Privacy* ex D.Lgs. 196/2003.

L'[articolo 9](#), GDPR ha infatti disposto in termini perentori il divieto di trattamento tali dati, a meno che ciò avvenga in forza di un esplicito consenso prestato da parte dell'interessato.

Pertanto, la predetta autorizzazione dovrà essere necessariamente espressa dall'atleta (o dall'esercente la responsabilità genitoriale in caso di minore) attraverso una dichiarazione autonoma e separata dalla generica presa visione dell'informativa, ma anche dagli altri consensi come, ad esempio, quello sul trattamento delle immagini o sulle finalità commerciali e di *marketing*. Inoltre, pur non potendo

considerarsi come implicitamente obbligatorio il consenso del dato particolare sanitario, occorrerà comunque specificare all'interessato che, in caso di diniego al trattamento, non gli sarà permesso partecipare all'attività sportiva organizzata dal sodalizio sportivo dilettantistico, senza che ciò possa comportare inadempimento contrattuale da parte di quest'ultimo.

Poiché il Garante *Privacy* ha istituito per Asd e Ssd l'obbligo di tenuta del Registro dei trattamenti relativamente ai dati sanitari trattati, si raccomanda ai sodalizi che non lo avessero ancora fatto di dotarsene, specie con riferimento a quanto in seguito si dirà in relazione ai nuovi trattamenti introdotti per fronteggiare l'emergenza Covid-19.

Tale Registro ha come scopo quello di individuare le misure di sicurezza messe in atto dal titolare per la protezione dei dati e, al contempo, all'Autorità preposta ai controlli per una puntuale verifica sulle attività svolte. I contenuti minimi sono i seguenti:

- riferimenti del titolare e del responsabile;
- categorie di destinatari a cui i dati saranno eventualmente comunicati;
- categorie dei trattamenti effettuati;
- descrizione generale delle misure di sicurezza tecniche e organizzative adottate.

I nuovi trattamenti durante la pandemia Covid-19 per Asd e Ssd: nuove procedure e aggiornamento dell'informativa *privacy*

L'insorgere della pandemia da Covid-19 ha modificato tanti assetti della vita quotidiana e delle gestioni di ogni ambiente di lavoro pubblico e privato, tra cui anche quello sportivo.

Peraltro, il GDPR stesso avrebbe previsto la possibilità di considerare comunque lecito il trattamento di dati in caso di pandemie o emergenze umanitarie che, in un contesto ordinario, non possa considerarsi tale ¹.

L'introduzione di provvedimenti restrittivi volti a contenere il contagio e la diffusione del *virus*, infatti, hanno imposto l'adozione di particolari misure che hanno avuto implicazioni anche in materia di protezioni dei dati personali pur mantenendo invariati tutti i principi generali del GDPR già illustrati nei precedenti paragrafi, specie con riferimento al trattamento del dato particolare di natura sanitaria.

Del resto, come ricordava puntualmente il Garante della *Privacy* nell'audizione del 29 marzo 2020:

¹ Il considerando n. 46 recita "Il trattamento di dati personali dovrebbe essere altresì considerato lecito quando è necessario per proteggere un interesse essenziale per la vita dell'interessato o di un'altra persona fisica ... alcuni tipi di trattamento dei dati personali possono rispondere sia a rilevanti motivi di interesse pubblico sia agli interessi vitali dell'interessato, per esempio se il trattamento è necessario ai fini umanitari, tra l'altro per tenere sotto controllo l'evoluzione di epidemie e la loro diffusione o in casi di emergenze umanitarie, in particolare di catastrofi di origine naturale e umana".

“non è vero che la privacy è il lusso che non possiamo permetterci in questo tempo difficile, perché essa consente tutto ciò che è ragionevole, opportuno e consigliabile fare per sconfiggere il coronavirus. La chiave è nella proporzionalità, lungimiranza e ragionevolezza dell'intervento, oltre che nella sua temporaneità”.

Per il settore sportivo, occorre fare un'importante distinzione al fine di analizzare gli aspetti applicabili in ambito *privacy* durante lo stato emergenziale Covid-19. L'ambiente ove opera il sodalizio, infatti, può essere considerato sia come luogo ove lo stesso esercita attività sportiva nei confronti dei propri tesserati e iscritti ma, anche, come ambiente di lavoro ai sensi del Testo Unico ex D.Lgs. 81/2008.

Con riferimento a quest'ultima qualificazione, già i primi provvedimenti emanati dal Governo per fronteggiare l'insorgere dell'emergenza epidemiologica avevano già inquadrato e definito come “lavoratori” tutte le categorie operanti nel mondo sportivo indipendentemente dalle particolari tipologie di collaborazioni tipiche del settore dilettantistico. Tale teoria, peraltro, è stata ulteriormente ripresa nello schema di decreto di riforma del lavoro sportivo di cui alla Legge Delega 86/2019, il cui *iter* di approvazione è attualmente in corso.

Ciò premesso, qualora all'interno dell'impianto sportivo operino anche soggetti con mansioni erogate per conto di Asd e Ssd, occorrerà tenere conto anche delle specifiche disposizioni relative al trattamento dei dati all'interno degli ambienti di lavoro, così come definiti dal Protocollo del 24 aprile 2020 già richiamato e allegato a tutti i successivi D.P.C.M. emanati per fronteggiare lo stato emergenziale. Il documento in parola, infatti, si occupa di disciplinare le modalità di ingresso e della gestione sintomatica in ambiente lavorativo attraverso una serie specifiche procedure che dovranno tenere conto anche del trattamento e gestione del dato raccolto.

In particolare, la rilevazione della temperatura corporea del lavoratore/collaboratore prima di accedere al plesso sportivo dove si svolgerà l'attività costituisce una forma di trattamento di dato particolare che, pertanto, dovrà avvenire ai sensi della disciplina *privacy* vigente. Pertanto, si suggerisce ai sodalizi sportivi che si avvalgono di collaboratori o dipendenti di:

- a) rilevare la temperatura e non registrare il dato acquisito come peraltro indicato dal Garante stesso. È possibile, infatti, identificare l'interessato e registrare il superamento della soglia di temperatura (37,5°) solo qualora sia necessaria a documentare le ragioni che hanno impedito l'accesso al locale ove egli si svolge le proprie mansioni (ad esempio palestra, palazzetto, etc.);
- b) fornire al collaboratore l'informativa sul trattamento dei dati personali che, lo si ricorda, può anche omettere le informazioni di cui l'interessato è già in possesso (informativa ex [articolo 13](#), GDPR allegata alla lettera di incarico o contratto di lavoro) e che può essere esposta anche oralmente. Quanto ai

contenuti del documento, con riferimento alla finalità di trattamento potrà essere indicata la prevenzione del contagio da Covid-19 e con riguardo alla c.d. base giuridica, invece, l'implementazione dei protocolli di sicurezza anti contagio ai sensi dell'[articolo 1](#), n. 7, lettera d), D.P.C.M. 11 marzo 2020. Per la durata dell'eventuale conservazione dei dati, si potrà indicare il termine dello stato d'emergenza così come indicato *ex lege*;

c) definire le misure di sicurezza e organizzative adeguate a proteggere i dati in base al già citato principio di responsabilizzazione e analisi del rischio richiamato dal GDPR stesso. In particolare, sotto il profilo organizzativo, occorre individuare i soggetti preposti al trattamento e fornire loro le istruzioni necessarie. A tal fine, si ricorda che tale incarico all'interno dei sodalizi sportivi dilettantistici potrebbe essere svolto dalla figura "Covid Manager" così come previsto dalle linee guida dell'ufficio Sport nonché dai relativi Protocolli emanati dalle Federazioni sportive nazionali ed enti di promozione sportiva. In ogni caso, i dati degli interessati possono essere trattati esclusivamente per finalità di prevenzione da contagio Covid-19 e non devono essere diffusi o comunicati a terzi al di fuori delle specifiche previsioni normative (ad esempio in caso di richiesta da parte della ATS competente per la ricostruzione della filiera degli eventuali "contatti stretti di un lavoratore risultato positivo al coronavirus");

d) in caso di isolamento momentaneo del lavoratore/collaboratore dovuto al superamento della soglia di temperatura, assicurare modalità tali da garantirne la riservatezza e la dignità del soggetto interessato. Tali garanzie devono essere assicurate anche nel caso in cui il prestatore d'opera (ad esempio istruttore) comunichi al datore e/o al referente Covid interno, anche al di fuori del contesto lavorativo, contatti con soggetti risultati positivi al *virus*. Tale circostanza opera anche nel caso di allontanamento del collaboratore che, durante l'attività, sviluppi febbre e sintomi di infezione respiratoria e dei suoi colleghi o collaboratori. Per il principio di riservatezza e minimizzazione del dato, si dovranno raccogliere solo dati necessari, adeguati e pertinenti rispetto alla prevenzione del contagio da Covid-19, astenendosi così dal richiedere informazioni aggiuntive in merito alla persona risultata positiva oppure sulla provenienza da zone a rischio epidemiologico riguardo alla specificità dei luoghi frequentati.

Rispetto, invece, agli adempimenti *privacy* da adottare nei confronti dei partecipanti delle attività promosse e organizzate dal sodalizio sportivo dilettantistico (atleti, tesserati, iscritti, etc.) o nei confronti dei semplici avventori e frequentati gli impianti gestiti dal medesimo (spettatori, fornitori, etc.), i principi operativi fin qui esposti sono pressoché richiamati e riproposti.

Come noto, l'introduzione di linee guida e protocolli specifici per la ripresa delle attività sportive di base dettate dalle Autorità governative e dalle singole federazioni ed enti di promozione sportiva,

hanno introdotto l'obbligo per le "sportive" di raccogliere alcuni dati sullo stato della salute dei propri atleti e tesserati al fine di poterli ammettere (o riammettere) allo svolgimento degli allenamenti e partite di campionato.

In particolare, si richiede che gli stessi presentino alla Asd e Ssd a cui sono tesserati - almeno con cadenza settimanale - una dichiarazione attestante: la presenza o meno di sintomi riconducibili a contagio da Covid-19, il diretto contatto con persone risultate positive negli ultimi 14 giorni e la provenienza da zone a rischio secondo i parametri dettati dalle Autorità sanitarie attraverso la c.d. "Autodichiarazione Covid-19", i cui modelli sono allegati ai singoli Protocolli emanati dalle singole Federazioni sportive per la ripresa delle attività agonistiche.

Tali documenti, che permettono al sodalizio di verificare lo svolgimento della propria attività istituzionale in sicurezza rispetto ai rischi di contagio e diffusione del Covid-19 per il già citato principio di responsabilizzazione, essendo riconducibili a dati particolari di origine sanitaria ex [articolo 9](#), GDPR, potranno essere trattati dal sodalizio solo previo consenso espresso dell'interessato, sebbene necessari per la salute personale e collettiva ([articolo 6](#), lettera d), GDPR). A tal fine, andrà stilata specifica Informativa *Privacy* ex [articolo 13](#), GDPR che, tra l'altro, dovrà contenere:

- a) specifico oggetto dei nuovi dati trattati: temperatura corporea senza trascrizione o conservazione del dato, informazioni a contatti stretti sospetto risultati positivi al Covid-19 negli ultimi 14 giorni e le informazioni riguardanti la provenienza da zone a rischio;
- b) finalità del trattamento: prevenzione del contagio da Covid-19 in esecuzione del Protocollo di sicurezza anti contagio adottato ai sensi dell'[articolo 1](#), n. 7, lettera d), D.P.C.M. 11 marzo 2020 e successivi provvedimenti governativi;
- c) natura del conferimento, conseguenze del rifiuto a rispondere e base giuridica del trattamento: consentire al tesserato di accedere alle strutture sportive e spazi gestite dal sodalizio sportivo. Pertanto, il mancato, parziale o inesatto conferimento dei predetti dati da parte dell'interessato comporterà l'impossibilità di frequentare l'impianto sportivo e di prendere parte alle relative attività ivi organizzate;
- d) durata del trattamento: tempo strettamente necessario per proseguire la finalità di prevenzione del contagio e, comunque, non oltre il termine dello stato di emergenza. Con riferimento alle palestre, le "linee guida per la riapertura delle attività economiche e produttive" di cui all'[allegato n. 9](#) del D.P.C.M. 3 novembre 2020, avevano indicato ai gestori di "mantenere l'elenco delle presenze per un periodo di 14 giorni". Si ritiene, pertanto, che tale previsione possa essere adottata anche negli altri impianti gestiti o condotti da sodalizi sportivi;

e) comunicazione e diffusione dei dati: ai soli soggetti interni e autorizzati della Asd o Ssd (ad esempio *Covid Manager* o medico sociale) e alla Autorità sanitaria preposta per la ricostruzione della filiera degli eventuali contatti stretti risultati positivi.

Inoltre, richiamando il provvedimento del Garante *Privacy* del 8 ottobre 2018, Asd e Ssd dovranno aggiornare il relativo registro dei Trattamenti ex [articolo 30](#), GDPR.

I medesimi adempimenti sopra esposti dovranno essere adottati anche per gli eventuali nuovi certificati di idoneità sportiva per atleti risultati Covid+ da riammettere agli allenamenti o qualora l'ente sportivo, analogamente a quanto avviene in ambito scolastico ai sensi della circolare del Ministero della salute del 21 agosto 2020 e s.m.i., ritenga di fare sottoscrivere alla famiglia del tesserato minorenni un patto di corresponsabilità comprensivo di specifici obblighi informativi circa lo stato di salute del minore.

Nuove forme di attività sportiva e misure di sicurezza per la tutela *privacy*: le lezioni *on line*

In linea generale, anche il trattamento delle immagini di atleti o collaboratori del sodalizio sportivo è soggetto alle medesime tutele e principi richiamati dal GDPR e allo specifico consenso espresso da parte dell'interessato.

A causa delle misure restrittive che hanno comportato la sospensione delle attività sportive dilettantistiche, si è diffuso il fenomeno delle c.d. "lezioni *on line*" che, sulla scorta della DAD scolastica, ha visto numerosi sodalizi sportivi proporre ai propri tesserati e iscritti la possibilità di svolgere alcune attività in via telematica attraverso piattaforme *streaming* e *webinar* che permettono di potere interagire in diretta con l'istruttore e con i relativi compagni di corso.

Il diffondersi di tale singolare forma di allenamento ha posto l'attenzione anche sotto alcuni aspetti e profili in ambito *privacy*.

In primo luogo, occorrerà sempre verificare se l'interessato abbia o meno autorizzato il sodalizio sportivo a utilizzare la propria immagine per scopi istituzionali o per la promozione della propria attività.

In aggiunta a ciò, il titolare del trattamento sarà tenuto anche a valutare eventuali sistemi di implementazione dei sistemi informatici utilizzati per la diffusione delle lezioni *on line*, volti a elevare la protezione e la sicurezza dei dispositivi utilizzati. (c.d. "*cybersecurity*").

In particolare, si segnala di adottare particolari accorgimenti per l'accesso dei partecipanti alle stanze virtuali attraverso sistemi di riconoscimento tali da impedire a estranei o, peggio, *ad hackers* di inserirsi e attivare minacce informatiche quali *troian*, *phishing* o *zero day*.

Per tali ragioni, si suggerisce di modificare spesso la *password* di accesso e/o di non divulgare *link* e credenziali su *social network* o pagine *internet* a chiunque accessibili.

SCHEDA DI SINTESI

I sodalizi sportivi trattano dati personali, particolari (sanitari) e immagini di soggetti interessati tra cui: soci, atleti, tecnici, collaboratori, tifosi, etc..



Il titolare deve adottare azioni di responsabilizzazione e analisi del rischio al fine evitare che il dato fornitogli venga trattato in maniera illecita o fraudolenta (*data breach*)



I principi generali del GDPR applicabili alle Asd e Ssd titolari del trattamento sono:

- liceità, correttezza e trasparenza;
- minimizzazione dei dati;
- esattezza;
- limitazione delle finalità;
- integrità e riservatezza;
- limitazione alla conservazione.



Da un punto di vista operativo e per rispondere al generale principio di responsabilizzazione (*accountability*) nel trattamento dei dati personali e sanitari in questa particolare periodo di emergenza pandemica da Covid-19, i sodalizi sportivi dilettantistici dovranno intervenire sulle seguenti procedure in ambito *privacy*:

- registro trattamenti Covid-19: aggiornare il registro dei trattamenti inserendo quelli che risultano cogenti in base al tipo di attività (ad esempio certificato di riammissione alle attività o "*return to play*");
- procedure *addendum* sistema *privacy*: formalizzare le procedure di acquisizione dei dati, registrazione, archiviazione, comunicazione e distruzione, aggiornando il sistema di gestione interno;
- attestati – formazione – nomine: identificare e formare personale incaricato e redigere nomine a soggetti interni che effettueranno i trattamenti previsti dalle disposizioni *anti* Covid-19 (ad esempio *Covid Manager*);
- informative Covid-19: redigere specifica informativa per atleti e frequentatori dell'impianto sportivo nonché per propri dipendenti e collaboratori ai sensi dell'articolo 13, GDPR contenente le misure per il trattamento dei nuovi dati trattati per contenere la diffusione e i contagi durante l'attività sportiva.



Con riferimento all'utilizzo di piattaforme telematiche per le lezioni *on line*, dovranno essere valutati i livelli di rischio e implementati i sistemi di sicurezza e di "cybersecurity" attraverso:

- nuove misure di sicurezza (*password, antivirus, backup*);
- attenzione alla divulgazione dei *link* e credenziali di accesso alle lezioni *on line* per evitare intrusioni di estranei e *hacker*;
- formare e istruire i collaboratori a un utilizzo sicuro e corretto dei sistemi informatici;
- verifica delle informative al consenso dell'utilizzo delle immagini da parte dei tesserati e collaboratori sportivi e, nel caso, implementarle e aggiornarle.

 Euroconference

SUPERBONUS 110%

RISOLVI TUTTI I TUOI DUBBI IN 48 ORE CON IL SERVIZIO PARERI E QUESITI

- ✓ **Tempestività nella risposta**
La richiesta sarà evasa entro 48 ore lavorative dall'accettazione del preventivo
- ✓ **Completezza**
La risposta è corredata dalla documentazione di riferimento
- ✓ **Autorevolezza**
Gli esperti sono tra i più qualificati nella materia di competenza

SCOPRI DI PIÙ

Associazioni e sport n. 1/2021

Le novità della Legge di Bilancio 2021

di Marta Saccaro – dottore commercialista e revisore contabile - pubblicista

Premessa

La Legge di Bilancio per il 2021 (L. 178/2020) contiene alcune novità interessanti che riguardano specifici operatori del comparto “non profit *oriented*”. Vediamo nel dettaglio di cosa si tratta.

Cambia la tassazione sugli utili percepiti dagli enti non commerciali che svolgono attività in specifici ambiti

Tra le novità di rilievo spicca senz'altro la modifica della disciplina della tassazione degli utili percepiti dagli enti non commerciali di cui alla lettera c), comma 1, [articolo 73](#), Tuir, disposta dai commi da [44](#) a [47](#) dell'articolo 1 della Legge.

La prima novità è di carattere soggettivo: dopo tanto tempo impiegato a occuparsi della Riforma del Terzo settore contenuta nel D.Lgs. 117/2017, finalmente il Legislatore torna a mettere al centro dell'interesse l'“ente non commerciale”, secondo la definizione fornita per quasi 50 anni dal D.P.R. 598/1973 prima e dal Tuir dopo. Il “ritorno di fiamma” è singolare anche, se, come vedremo, dettato da una specifica motivazione e sembra proprio che il tradizionale binomio ente commerciale/non commerciale a cui da tempo siamo abituati non ci abbandonerà neanche nel corso del 2021 e degli anni successivi.

Così come espressamente dichiarato nella relazione illustrativa di accompagnamento alla Legge di Bilancio, la *ratio* della norma è essenzialmente quella di prevedere un alleggerimento della tassazione su questa fattispecie specifica che, come si vedrà, negli ultimi anni è stata oggetto di un sempre maggiore inasprimento impositivo.

Secondo il [comma 44](#), articolo 1, L. 178/2020:

“gli utili percepiti dagli enti non commerciali di cui lettera c), comma 1, articolo 73, Tuir, o da una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di enti non commerciali, di cui alla lettera d) del comma 1 del medesimo articolo 73, che esercitano, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale nei settori indicati al comma 45, non concorrono alla formazione del reddito imponibile nella

misura del 50% a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2021. Sono esclusi gli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'articolo 47-bis, comma 1, Tuir”.

Si tratta quindi di una riduzione della tassazione sugli “utili”¹ che non opera indistintamente per tutti gli enti non commerciali ma esclusivamente per quelli che esercitano, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale, una o più attività di “interesse generale”, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale in determinati settori.

Nello specifico, i settori di intervento dell'attività degli enti, secondo quanto prevede il [comma 45](#), articolo 1, L. 178/2020 sono:

“a) famiglia e valori connessi; crescita e formazione giovanile; educazione, istruzione e formazione, compreso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola; volontariato, filantropia e beneficenza; religione e sviluppo spirituale; assistenza agli anziani; diritti civili;
b) prevenzione della criminalità e sicurezza pubblica; sicurezza alimentare e agricoltura di qualità; sviluppo locale ed edilizia popolare locale; protezione dei consumatori; protezione civile; salute pubblica; medicina preventiva e riabilitativa; attività sportiva; prevenzione e recupero delle tossicodipendenze; patologia e disturbi psichici e mentali;
c) ricerca scientifica e tecnologica; protezione e qualità dell'ambiente arte, attività e beni culturali”.

Quello sopra rappresentato è un elenco esteso di attività che sembra potersi ritenere tassativo. Di conseguenza, non mancheranno di esprimere perplessità quei soggetti impegnati in settori altrettanto meritevoli (si pensi all'assistenza ai disabili, all'assistenza sanitaria o agli enti di culto, per fare alcuni esempi) che però restano esclusi dall'elencazione. Non è noto, infatti, il criterio di scelta delle categorie meritevoli che solo in parte si sovrappongono a quelle elencate dall'[articolo 5](#), D.Lgs. 117/2017 come attività di “interesse generale” per gli Enti del Terzo settore. Inoltre, dovrà essere precisato come debba essere verificata la modalità di svolgimento delle attività meritevoli: deve per forza trattarsi di un'attività diretta oppure vale anche il mero finanziamento di specifici progetti?

In ogni caso, per i soggetti sopra elencati l'agevolazione consiste in una detassazione nella misura del 50% degli utili percepiti a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2021. L'agevolazione dovrebbe quindi competere, per i soggetti con periodo d'imposta “solare”, per i proventi percepiti dall'inizio di quest'anno e, per i soggetti con esercizio “a cavallo” tra il 2020 e il 2021, anche per quelli eventualmente

¹ Pur concordando con la finalità della norma non può non notarsi però l'atecnicismo del Legislatore che non comprende nell'agevolazione i proventi equiparati agli utili, quali la distribuzione di riserve di capitale, di riserve di utili, i proventi derivati da titoli assimilati alle azioni e così via. Lo stesso “difetto” è, per la verità, comune a tutte le disposizioni che nel tempo si sono succedute in relazione a questa fattispecie.

percepiti nella frazione del 2020 compresa nell'esercizio. La nuova regola verrà, in ogni caso, fatta valere nella dichiarazione dei redditi relativa al richiamato periodo d'imposta. Non è invece stato specificato se gli utili percepiti dagli enti non commerciali debbano essere essenzialmente quelli deliberati a partire dallo stesso periodo oppure siano compresi anche utili deliberati in esercizi precedenti ma la cui distribuzione è stata differita.

Non essendo disposto nulla in particolare, si deve intendere poi che l'agevolazione compete tanto per gli utili percepiti all'interno dell'attività istituzionale quanto per quelli eventualmente percepiti nell'attività d'impresa. La norma, come detto, agevola gli enti che investono in settori specifici ma nulla vieta agli stessi di finanziarsi facendo ricorso ad attività imprenditoriali per le quali dovrebbe ugualmente valere l'agevolazione.

La disposizione in commento prevede poi espressamente un'esclusione dall'agevolazione per gli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

L'agevolazione non è però incondizionata: secondo quanto prevede il [comma 46](#), articolo 1, L. 178/2020, infatti, gli enti non commerciali sono tenuti a destinare l'Ires non dovuta in applicazione della norma di agevolazione *“al finanziamento delle attività di interesse generale ivi indicate, accantonando l'importo non ancora erogato in una riserva indivisibile e non distribuibile per tutta la durata dell'ente”*.

Nella sostanza, quindi, il bilancio dell'ente deve tenere traccia dell'accantonamento della riserva formata grazie all'agevolazione fiscale e della sua movimentazione.

Una previsione particolare è riservata dal [comma 47](#) alle Fondazioni di origine bancaria, con ciò legittimando implicitamente che l'agevolazione riguardi anche soggetti di questo tipo, che non necessariamente rivolgono la propria attività al finanziamento delle stesse attività previste per la riduzione sulla tassazione degli utili riconosciuta agli “altri” enti non commerciali. Nello specifico, le fondazioni bancarie:

“destinano l'imposta sul reddito non dovuta in applicazione della disposizione di cui al comma 44 al finanziamento delle attività di interesse generale ivi indicate, accantonandola, fino all'erogazione, in un apposito fondo destinato all'attività istituzionale”.

Evoluzione cronologica del regime di tassazione degli utili

Quella disposta dalla Legge di Bilancio per il 2021 è l'ultima modifica, in ordine di tempo, che nel giro di circa 20 anni ha riguardato il regime di tassazione degli utili percepiti dagli enti non commerciali.

Il sistema di tassazione era stato modificato, in un primo tempo dalla lettera q), comma 1, [articolo 4](#), D.Lgs. 344/2003 che, in vista della ipotizzata (e mai realizzata, per la verità) inclusione degli enti non commerciali tra i soggetti passivi dell'IRE (imposta sul reddito, che avrebbe dovuto sostituire l'Irpef), aveva previsto che gli utili percepiti dagli enti stessi non concorrevano alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 95% del loro ammontare.

Successivamente, per effetto della modifica apportata alla disposizione citata dall'articolo 1, [comma 655](#), L. 190/2014, la parte imponibile degli utili percepiti dagli enti non commerciali era passata dal 5 al 77,74%, con effetto retroattivo in relazione agli utili messi in distribuzione dal 1° gennaio 2004.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 2, del D.M. 26 maggio 2017 in attuazione del disposto di cui all'articolo 1, [comma 64](#), L. 208/2015, aveva previsto il passaggio dal 77,74 al 100% della percentuale di imponibilità delle somme percepite formate con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

È importante sottolineare come la disposizione da ultimo citata non è stata modificata dalla norma della Legge di Bilancio 2021 e risulta quindi ancora in vigore. In relazione agli utili percepiti dagli enti non commerciali abbiamo quindi attualmente 2 previsioni:

- una "ordinaria", che prevede la tassazione del 100% ed è quella disposta dalla lettera q), comma 1, [articolo 4](#), D.Lgs. 344/2003 e successive modifiche;
- una "agevolata", che prevede la tassazione al 50% per determinate categorie di enti non commerciali, secondo la disciplina contenuta nell'articolo 1, [comma 44](#), L. 178/2021.

Alcune considerazioni

Da questa carrellata di disposizioni si possono trarre alcune considerazioni. In primo luogo è facile osservare che, nel corso dei 17 anni di vita della disposizione originaria, il criterio di tassazione degli utili percepiti dagli enti non commerciali si sia sostanzialmente capovolto, passando da quasi zero al 100%.

La norma di riferimento, modificata nel corso del tempo, è ancora quella "transitoria" di cui all'articolo 4, comma 1, lettera q), D.Lgs. 344/2003 che, prevedeva inizialmente una tassazione dei proventi al 5%. La previsione è passata indenne – e immutata, senza necessità di adeguamento - attraverso i diversi cambi di aliquota Ires (dal 33 al 27,5% avvenuto dal 2008 e dal 27,5% al 24% dal 2017) ma nel corso degli anni, ha visto accentuarsi la "stretta" nel regime di tassazione degli utili percepiti dagli enti non commerciali che, in quanto soggetti Ires, in relazione ai dividendi percepiti risultano soggetti 2 volte alla stessa imposta. Nel corso degli anni, l'inasprimento della tassazione – anche se a volte giustificato

da supposte ragioni di equità² - si è sostanzialmente reso necessario per esigenza di gettito. L'ultimo intervento, nell'ordine di tempo, sembra quindi ora andare in una direzione sicuramente più vantaggiosa per gli enti non commerciali anche se per comprendere la piena operatività della nuova previsione ci sarà sicuramente bisogno di qualche chiarimento interpretativo.

Come è cambiato negli ultimi anni il regime di tassazione degli utili degli enti non commerciali

Norma di riferimento	Decorrenza	Soggetti interessati	Tassazione degli utili
Articolo 4 , comma 1, lettera q), D.Lgs. 344/2003	Per gli utili corrisposti dal 1° gennaio 2004	Enti non commerciali	5%
Articolo 1, comma 655 , L. 190/2014	Utili messi in distribuzione dal 1° gennaio 2014	Enti non commerciali	77,74%
Articolo 1, comma 2, D.M. 26 maggio 2017	Utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016	Enti non commerciali	100%
Articolo 1, comma 44 , L. 178/2020	Utili percepiti dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2021	Enti non commerciali che esercitano attività principale in determinati settori	50%

Più tempo per i versamenti di gennaio e febbraio

I commi [36](#) e [37](#), articolo 1, L. 178/2020, nel solco di provvedimenti emanati nel corso del 2020 per tentare di affievolire gli effetti finanziari della crisi economica conseguente all'emergenza sanitaria, prevedono una proroga di alcuni versamenti per specifiche categorie soggettive.

Nel dettaglio, per Le Federazioni sportive nazionali, gli Enti di promozione sportiva e le Associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del D.P.C.M. 24 ottobre 2020, sono sospesi:

a) i termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte ex articoli [23](#) e [24](#), D.P.R. 600/1973 (redditi di lavoro dipendente e assimilati) che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti di imposta, dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021;

² Il passaggio della tassazione dal 5 al 77,74% era stato giustificato con la necessità di equiparare il prelievo sui dividendi percepiti dagli enti non commerciali a quello relativo alle persone fisiche.

- b) i termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021;
- c) i termini dei versamenti relativi all'Iva in scadenza nei mesi di gennaio e febbraio 2021;
- d) i termini relativi ai versamenti delle imposte sui redditi in scadenza dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021.

Come visto, la proroga è limitata ai soggetti che operano in competizioni sportive *“in corso di svolgimento ai sensi del D.P.C.M. 24 ottobre 2020”*. A parte che il predetto provvedimento è stato superato, da ultimo, dal D.P.C.M. 3 dicembre 2020, l'indicazione contenuta nel testo della legge non è precisa nell'individuare i soggetti che possono beneficiare della dilazione dei pagamenti. Non si comprende infatti, in che modo i soggetti interessati debbano *“operare”* nell'ambito delle competizioni sportive e quale sia effettivamente il periodo temporale di osservazione per decretare lo *“svolgimento”* delle stesse. È quindi presumibile che la poca chiarezza nella lettura della norma, unita al rischio di incorrere in sanzioni per l'eventuale inadempimento porteranno i più a non prendere neanche in considerazione l'ipotesi della proroga!

In ogni caso, il [comma 37](#), articolo 1 della Legge di Bilancio 2021 prevede come dovranno essere effettuati i versamenti sospesi: è disposta la possibilità di effettuare il pagamento in un'unica soluzione entro il 30 maggio 2021 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo, con versamento della prima rata entro il 30 maggio 2021. I versamenti relativi ai mesi di dicembre 2021 e 2022 devono essere effettuati entro il giorno 16 di detti mesi.

Nella Legge di Bilancio una norma sul lavoro sportivo

Tra gli addetti ai lavori non ha mancato di destare perplessità la disposizione contenuta nell'articolo 1, [comma 34](#) che interviene a proposito della riforma del lavoro sportivo. I dubbi nascono soprattutto perché la c.d. Riforma del lavoro sportivo, contenuta nella L. 86/2019, non è ancora giunta a compimento, dal momento che i decreti di attuazione sono attualmente in discussione in Parlamento³. In particolare, per il c.d. *“lavoratore sportivo”* è previsto un nuovo trattamento pensionistico che si dovrebbe rendere applicabile a decorrere dal 1° settembre 2021. Il nuovo regime pensionistico prevede una contribuzione specifica, differenziata a seconda che il lavoratore sportivo sia subordinato, legato all'ente da un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa ovvero autonomo, anche

³ Tra i diversi decreti attualmente in discussione, quello che qui maggiormente interessa è l'atto del Governo, n. 230, recante *“riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché di lavoro sportivo”*.

occasionale. La contribuzione, è ripartita tra lavoratore e committente in maniera differente a seconda dei casi.

Su questo quadro – che, per quanto detto, è ancora da considerarsi provvisorio – si inserisce la norma della Legge di Bilancio, che *“al fine di garantire la sostenibilità della riforma del lavoro sportivo”*, istituisce:

“un apposito fondo, con dotazione di 50 milioni di euro per l’anno 2021 e di 50 milioni di euro per l’anno 2022, per finanziare nei predetti limiti l’esonero, anche parziale, dal versamento dei contributi previdenziali a carico delle Federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, Associazioni e Società sportive dilettantistiche, con esclusione dei premi e dei contributi dovuti all’Istituto nazionale per l’assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (Inail), relativamente ai rapporti di lavoro sportivo instaurati con atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi, preparatori atletici e direttori di gara”.

Sembra quindi da questa disposizione che l’esonero contributivo riguardi essenzialmente la quota a carico del committente mentre nulla dovrebbe modificarsi, dal prossimo settembre, per quanto riguarda gli obblighi previdenziali a carico dei singoli prestatori di lavoro sportivo.

Si ricorda, a questo riguardo, che, secondo quanto previsto dallo schema di decreto attuativo della L. 86/2019, la riforma introduce oneri contributivi a carico, oltre che dei committenti, anche dei prestatori di lavoro. Per fare un esempio, gli istruttori sportivi, sia in qualità di dipendenti ma soprattutto di soggetti titolari di partita Iva legati al committente da un rapporto d’opera professionale, saranno tenuti a un nuovo onere contributivo solo in parte addebitabile al cliente. E quindi più che mai urgente chiarire se l’esonero contributivo valga anche in relazione ai contributi versati autonomamente dai nuovi “lavoratori sportivi”.

A completamento della previsione di cui sopra, inoltre, il comma successivo prevede che:

“l’esonero di cui al comma 34 è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta”.

Di questa previsione colpisce, come detto, la particolare tecnica adottata dal Legislatore che inserisce una norma approvata in via definitiva destando il sospetto che sia di particolare interesse portare a termine la riforma del lavoro sportivo in maniera, per così dire, “blindata”, senza consentire alcun temperamento alla presumibile entrata in vigore nel prossimo mese di settembre (e sempre a condizione, naturalmente, che il Parlamento non incontri nel frattempo “inciampi” di legislatura).

Per concludere

Un'ultima segnalazione per concludere. Il [comma 1135](#), articolo 1, L. 178/2020 prevede che alle associazioni del Terzo settore come definite ai sensi del D.Lgs. 117/2017 che:

- a) rechino nello statuto finalità e obiettivi rivolti alla promozione della libertà femminile e di genere e alla prevenzione e al contrasto delle discriminazioni di genere;
- b) svolgano la propria attività da almeno 3 anni e presentino un *curriculum* dal quale risulti lo svolgimento di attività documentate in attuazione delle finalità di cui alla lettera a).

sono attribuite le risorse del Fondo contro le discriminazioni e la violenza di genere istituito dal precedente comma 1135, articolo 1 della Legge di Bilancio 2021.

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio per il 2021 contiene un'importante agevolazione applicabile agli utili percepiti dagli enti non commerciali che risultano detassati ai fini Ires a condizione che il percipiente svolga un'attività meritoria in determinati settori, specificatamente individuati dalla norma.



Rispetto agli ultimi interventi normativi sulla stessa fattispecie si registra una notevole inversione di tendenza: in circa 17 anni infatti, la tassazione degli utili degli enti non commerciali era infatti passata dal 5 al 100%.



L'agevolazione è quindi da salutare con grande favore pur se non mancano le perplessità che dovranno essere chiarite. Resta infatti la tassazione al 100% per i soggetti che non integrano i requisiti richiesti ed è quindi più che mai necessario che il perimetro dell'agevolazione sia definito con la maggiore precisione possibile.



È disposto un rinvio dei versamenti di ritenute, imposte sui redditi e Iva dovute per i mesi di gennaio e febbraio 2021 da alcune categorie di soggetti che operano in ambito sportivo.



La Legge di Bilancio contiene poi anche una disposizione che, anticipando gli effetti di uno dei decreti di attuazione della riforma del lavoro sportivo, esonera dagli obblighi previdenziali i committenti dei nuovi "lavoratori sportivi", comunque definiti.

Mutamento di qualifica dell'ente e delle attività esercitate

di Chiara Borghisani – dottore commercialista

Per gli enti che, oggi, devono valutare la possibilità e la convenienza a iscriversi al Registro unico degli Enti di Terzo settore si potrebbe palesare una situazione “di cambiamento”: pur nella continuità giuridico sostanziale, potrebbe mutare la qualifica fiscale.

Nel numero di novembre di Associazioni e Sport¹ è stato affrontato il tema del mutamento di qualifica da ente commerciale a ETS non commerciale a seguito di iscrizione nel Runts in qualità di ETS, ponendo in luce come né la normativa né i documenti di prassi affrontano il tema legato al mutamento a seguito di iscrizione in un registro. In tale lavoro si era argomentato come fosse comunque applicabile sia la normativa civilistica sia quella fiscale su trasformazioni, fusione e scissioni al mutamento in parola, e le considerazioni ivi esposte sono qui integralmente replicabili. Per condurre l'analisi ci avvarremo quindi dei documenti di prassi presenti² che, seppur non strettamente attinenti alle operazioni qui descritte, consentono di delineare un quadro generale.

Le casistiche che si potrebbero generare in seguito a tale scelta non sono solo riconducibili alla fattispecie esaminata nel numero di novembre, ma anche quelle legate al passaggio da ente non commerciale a ETS commerciale, così come quello della “costanza di qualifica”.

Le possibilità si moltiplicano laddove oltre al mutamento della natura dell'ente vi potrebbero essere mutamenti nella natura delle attività esercitate. In siffatta situazione la consapevolezza dei riflessi fiscali che potrebbero scaturire dalla diversa destinazione dei beni aziendali è imprescindibile.

L'analisi sarà pertanto condotta su 2 livelli:

- a) mutamento di qualifica dell'ente: passaggio da ente non commerciale a ETS commerciale, da ente commerciale a ETS commerciale e da ente non commerciale a ETS non commerciale;
- b) mutamento di qualifica dell'attività esercitata: passaggio da attività commerciale ad attività non commerciale e da attività non commerciale a attività commerciale.

¹ C. Borghisani, [“Da fondazione ente commerciale a fondazione ETS non commerciale”](#) in Associazioni e sport 11/2020.

² [Risoluzione n. 96/2006](#) e circolari n. 152/2008 e n. 162/2008.

Mutamento di qualifica dell'ente

Proviamo a rappresentare in una tabella a doppia entrata³ le diverse fattispecie.

ETS	ETS	
Ente		
	ETS non commerciale	ETS commerciale
Ente	ENC Passaggio da ente non commerciale a ETS non commerciale: situazione di continuità fiscale fuori dal regime di impresa	Passaggio da ente non commerciale a ETS commerciale: mutamento della natura fiscale dell'ente, possibile emersione di plusvalenze latenti
	EC Passaggio da ente commerciale a ETS non commerciale: mutamento della natura fiscale dell'ente, destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio di impresa	Passaggio da ente commerciale a ETS commerciale: situazione di continuità fiscale, irrilevanza della stessa

Sull'asse delle ordinate è riportata la situazione attuale, vale a dire la qualifica di ente commerciale o non commerciale ai sensi dell'[articolo 73](#), Tuir, mentre sull'asse delle ascisse è riportata la qualifica fiscale dell'Ente di Terzo settore ai sensi dell'[articolo 79](#), CTS che introduce un nuovo paradigma di commercialità.

Come già esplicitato in numerosi contributi apparsi su questa rivista, la natura fiscale dell'ETS non risulterà più aprioristicamente determinata in funzione del tipo di attività svolta, ma unicamente dalle modalità di svolgimento delle attività di interesse generale che concorreranno insieme all'ammontare dei ricavi/proventi delle diverse categorie di attività⁴ a determinare la natura fiscale dell'ETS.⁵

Ente commerciale ➡ ETS commerciale.

Ente non commerciale ➡ ETS non commerciale

La permanenza nel novero degli enti commerciali, così come la permanenza nel novero degli enti non commerciali, non pone alcun problema di ordine fiscale poiché il mutamento di qualifica opera in neutralità fiscale, l'ente continua a operare senza soluzione di continuità sotto il medesimo regime fiscale.

Ente non commerciale ➡ ETS commerciale.

I nodi da sciogliere riguardano, invece, il passaggio da ente non commerciale a ETS commerciale.

³ In matematica e statistica, una tabella a doppia entrata è una tabella a 2 variabili che permette il confronto fra 2 entità, una posta in ascissa e l'altra in ordinata secondo un sistema di riferimento cartesiano, e fra ciascuno degli elementi e/o delle parti che le costituiscono.

⁴ Attività di interesse generale (articolo 5, CTS), attività diverse (articolo 6, CTS) e raccolta fondi (articolo 7, CTS).

⁵ Associazioni e sport novembre 2020.

Per cogliere le criticità legate a tale passaggio, ampliamo il discorso ricomprendendo anche il mutamento della natura fiscale delle attività esercitate.

Mutamento della natura delle attività esercitate

L'ente che, oggi, ai sensi dell'[articolo 73](#), Tuir si qualifica come ente non commerciale potrebbe presentare fiscalmente 2 diverse modalità di svolgimento delle attività:

- ente che svolge solo attività istituzionali non commerciali;
- ente che accanto alle attività istituzionali non commerciali svolge anche, in via non prevalente, attività commerciali.

Lo svolgimento sia di attività non commerciali sia di attività commerciali impone una divisione dei beni dell'ente e la loro destinazione alla sfera commerciale piuttosto che alla sfera istituzionale non commerciale. Nella valutazione della natura delle attività esercitate l'impatto fiscale si avrà nel mutamento di destinazione dei beni attinenti le 2 sfere (commerciale e non commerciale).

A titolo di promemoria, ricordiamo che sono beni relativi all'impresa, a prescindere dalla natura e destinazione, quelli indicati nell'inventario tenuto a norma dell'[articolo 2217](#), cod. civ. (articoli [65](#), comma 1 e [144](#), comma 3, Tuir). Pertanto, andrà valutata la presenza di beni e l'afferenza degli stessi a un'area piuttosto che a un'altra.

Alla luce delle osservazioni sopra riportate la valutazione della natura fiscale andrà condotta, pertanto, su 2 livelli:

- valutazione della natura delle attività esercitate. Nel mondo degli ETS il parallelo attività di interesse generale=attività non commerciali (come è oggi ai sensi dell'[articolo 73](#), Tuir a titolo del quale attività istituzionali=attività non commerciali) non esiste, le attività di interesse generale, in funzione della marginalità che possono generare, possono essere svolte sia come attività non commerciali sia come attività commerciali;
 - valutazione della natura dell'ente facendo concorrere tutti i ricavi e i proventi delle attività di interesse generale, unitamente ai ricavi delle attività diverse e ai proventi delle attività di raccolta fondi.
- Nel caso in cui l'ente non commerciale svolga solo attività istituzionali non commerciali e nel passaggio al mondo ETS mantenga la qualifica di ETS non commerciale, con svolgimento di sole attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali, allora non si pongono problemi di natura fiscale poiché vi è costanza di qualifica e di attività non commerciali svolte.

Il problema si pone, invece, nel caso in cui le attività istituzionali oggi non commerciali (perché godono ad esempio di una decommercializzazione per legge), nell'ETS siano svolte con modalità commerciali alla luce del mutato paradigma di commercialità.

E ancora, laddove l'ente abbia sia attività istituzionali non commerciali sia attività commerciali, nel passaggio a ETS è necessario individuare a quale area (commerciale o non commerciale) confluiranno i beni delle 2 attività.

Proviamo a esemplificare usando sempre una tabella a doppia entrata.

ETS	ETS	
Ente	ETS	
Ente NC	Attività non commerciali	Attività commerciali
	Passaggio dei beni fuori dal regime di impresa	Passaggio dei beni realizzato a valore normale ai sensi dell' articolo 9 , Tuir, si potranno avere plusvalenze ai sensi degli articoli 67 e 68 , Tuir
	Attività commerciali	Passaggio dei beni in neutralità fiscale
	Passaggio dei beni a destinazione estranea all'esercizio di impresa, plusvalenza misurata dalla differenza tra il valore normale del bene all'atto dell'estromissione e il costo non ammortizzato dello stesso	

Il passaggio che può presentare profili di rilevanza fiscale è quello legato al mutamento da commerciale a non commerciale e viceversa con la possibile emersione di plusvalori.

Il caso più consistente è legato al passaggio dei beni dalla sfera commerciale a quella non commerciale, come affrontato nel contributo precedente, ma anche il passaggio dei beni dalla sfera non commerciale a quella commerciale non è scevro da oneri.

Si tratta, senza ombra di dubbio, di una casistica meno "corposa", attinente solo a talune specifiche categorie di beni (quelli indicati agli articoli 67 e 68, Tuir), e quindi, potenzialmente, meno ricorrente.

Ma al di là della frequenza e dell'onerosità, il punto cruciale è che deve essere valutato, caso per caso, il verificarsi delle fattispecie sopra indicate per appurare se ricorrono le condizioni esposte.

Diventa quindi essenziale "calcolare" quale sarà il regime fiscale (commerciale o non commerciale) che assumeranno le attività di interesse generale svolte e successivamente quale natura, commerciale o non commerciale, assumerà l'ETS.

E la natura non potrà essere aprioristicamente determinata, ma dovrà essere valutata ai sensi del citato [articolo 79](#), CTS che, come sottolineato in più contributi apparsi su questa rivista, presenta diversi

interrogativi che a oggi non sono ancora stati risolti. Analisi che, pur con tutti i dubbi applicativi tuttora presenti, non può non essere condotta.

Proviamo a esemplificare la complessità della trattazione per cercare di renderla meno ostica.

Supponiamo un'associazione assistenziale che svolga nell'immobile di proprietà attività riconducibili nel novero delle attività di cui alla lettera a), [articolo 5](#), CTS (attività sociali). Per tale attività gli utenti (soci) pagano una retta. Le altre fonti di entrata dell'associazione sono legate all'attività di raccolta fondi.

Sinteticamente il bilancio si presenta nel seguente modo:

Oneri		Proventi	
Acquisto beni	4.000,00	Corrispettivi utenti soci	111.000,00
Utenze	14.500,00	Quote associative	10.000,00
Costi per appalto servizio assistenziale	72.000,00	5xmille	28.715,00
Spese generali (<i>fundraising</i> , costi amministrativi e imposte)	46.500,00	Donazioni	93.500,00
Oneri figurativi		Proventi figurativi	
Volontari	52.000,00	Rette non applicate per assistenza	98.000,00

Supponiamo, per semplicità di trattazione, che la struttura dei costi/oneri e ricavi/proventi qui presentata sia costante nel tempo, senza variazioni significative in grado di modificarne l'assetto.

L'associazione si qualifica come ente non commerciale poiché ha per oggetto esclusivo e principale l'assistenza a minori diversamente abili (attività resa sia gratuitamente sia a pagamento in funzione dell'ISEE della famiglia) e pertanto l'attività assistenziale svolta nei confronti dei soci è decommercializzata ai sensi dell'[articolo 148](#), comma 3, Tuir ed esclusa dal campo di applicazione dell'Iva ai sensi dell'[articolo 4](#), D.P.R. 633/1972⁶.

Nell'iscrizione al Registro unico nazionale degli Enti di Terzo settore l'associazione sceglie di iscriversi, ai sensi dell'[articolo 46](#) del Codice, alla sezione g) "altri Enti del Terzo settore" e procede alla valutazione della natura dell'attività di interesse generale esercitata applicando le "nuove regole di commercialità" recate dal CTS.

Verifica natura attività ai sensi dei commi 2 e 2-bis, [articolo 79](#), CTS

	Lettera A)	
Ricavi		111.000,00
Costi		104.060,00 ⁷
Differenza tra ricavi e costi		6.940,00

⁶ D.Lgs. 460/1997 e [circolare n. 168/1998](#).

⁷ I costi sostenuti sono stati imputati in quota parte all'attività di interesse generale e all'attività di raccolta fondi in funzione dei ricavi generati da ciascuna attività (AIG 46% e RF 54%) applicando il criterio recato dall'art. 144 del TUIR per l'imputazione dei costi promiscui.

Soglia del 5%	5.203,00
Ricavi massimi	109.263,00

Natura dell'attività

commerciale

L'attività assistenziale esercitata risulta svolta, ai sensi dell'[articolo 79](#), comma 2, CTS, come attività commerciale poiché non viene rispettato il requisito recato dai commi 2 e 2 *bis*.

Pertanto, l'attività che, ai sensi dell'[articolo 73](#), CTS, risulta come attività istituzionale non commerciale, nel passaggio al mondo ETS si configura come attività di interesse generale svolta con modalità commerciale. L'immobile utilizzato per svolgere l'attività assistenziale risulta strumentale per destinazione e natura allo svolgimento di attività commerciale e viene iscritto quale bene aziendale in inventario. Pertanto, l'immobile "passa" dalla sfera non commerciale a quella commerciale con possibile emersione di plusvalenze latenti.

La plusvalenza dovrà essere conteggiata confrontando il valore normale (vale a dire quello ritraibile, per il medesimo tipo di bene, sul libero mercato) e il netto ammortizzabile (costo storico meno fondi ammortamento). Il valore iscritto a bilancio potrebbe non essere il costo storico (perché per esempio ricevuto in donazione) con tutte le difficoltà conseguenti alla sua determinazione.

Per completare l'analisi dell'ETS, rimane da valutare, al netto della natura dell'AIG esercitata, la natura dell'ente che dovrà essere appurata applicando l'[articolo 79](#), comma 5, CTS facendo concorrere tutte le voci di provento e ricavo, nonché i proventi figurativi scaturenti dallo svolgimento a titolo gratuito di attività di interesse generale.

	Entrate non commerciali
Quote associative	10.000,00
Raccolta fondi non corrispettiva	93.500,00
Raccolta pubblica occasionale di fondi	
Contributi vari	
5xmille	28.715,00
Proventi finanziari	
Proventi straordinari	
Affitti	
Introiti diversi	
Totale proventi	132.215,00

Applicando il disposto normativo dell'[articolo 79](#), comma 5, CTS, ai dati qui esposti l'ente risulta essere un ETS non commerciale pur svolgendo un'attività di interesse generale con modalità commerciali.

Verifica natura ente ai sensi del comma 5, articolo 79, CTS		
--	--	--

	Ricavi commerciali	Proventi non commerciali	Ente non commerciale
Ricavi/proventi	111.000,00	230.215,00 (*)	

(*) importo dato dalle entrate non commerciali (132.215) a cui si sommano i proventi figurativi (98.000)

L'esempio qui riportato non è esaustivo di tutte le possibili "combinazioni" che si potrebbero generare considerando non solo la natura dell'ente nel passaggio al mondo ETS, bensì anche la natura delle attività esercitate, ma è significativo nell'evidenziare le problematiche che attendono gli enti in questo epocale passaggio agli ETS.

Ulteriore elemento che va considerato è che l'analisi qui condotta non si esaurisce in sede di iscrizione al Runts poiché la natura delle attività esercitate, così come la natura dell'ente sono fattori costantemente (almeno su base annuale) monitorati per verificarne la natura, che come ribadito non è aprioristicamente determinata ma misurata sui dati di bilancio.

La strada per arrivare alla "fine del tunnel" è ancora lunga e costellata di non pochi ostacoli.

SCHEDA DI SINTESI

La commercialità delle attività di interesse generale ai sensi del comma 2, articolo 79, CTS, unitamente alla valutazione della natura dell'ETS ai sensi del comma 5, articolo 79, CTS consente di poter qualificare l'ente come ETS non commerciale con criteri diversi da quelli oggi applicabili agli enti non profit.



Fatti salvi i ragionamenti condotti sul numero di Associazioni e sport di novembre in tema di applicabilità della normativa e della prassi oggi presente, è opportuno verificare il mutamento di qualifica anche nei casi ulteriori di passaggio da ENC a ETS commerciale.



E l'analisi non potrà essere condotta solo sul mutamento di qualifica dell'ente ma anche sul mutamento di qualifica delle attività istituzionali=attività di interesse generale esercitate che alla luce dei nuovi criteri di commercialità potrebbero non mantenere la medesima qualifica non commerciale.



Analisi delle conseguenze fiscali attraverso una esemplificazione pratica.

Associazioni e sport n. 1/2021

L'Osservatorio giurisprudenziale di Gennaio 2021

di Marilisa Rogolino – avvocato

È fondata la questione di legittimità costituzionale di legge regionale che prevede l'affidamento tramite convenzione per lo svolgimento di servizi di trasporto sanitario di emergenza solo a 2 tipologie di Enti del Terzo settore?

[Corte Costituzionale – sentenza – 4 novembre 2020 n. 255](#)

La soluzione

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 5 della Legge della Regione autonoma Sardegna per il denunciato contrasto con l'[articolo 57](#), CTS in quanto la norma oggetto dell'impugnazione interviene sulla disciplina dello strumento convenzionale in attuazione della normativa antecedente al CTS che prevede la possibilità di affidare i servizi emergenza – urgenza tramite convenzione a Enti del Terzo settore diversi dalle organizzazioni di volontariato

Codice della Terzo settore (D.Lgs. 117/2017) articolo 57

Servizio di trasporto sanitario di emergenza e urgenza

“1. I servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza possono essere, in via prioritaria, oggetto di affidamento in convenzione alle organizzazioni di volontariato, iscritte da almeno 6 mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore, aderenti a una rete associativa di cui all'articolo 41, comma 2, e accreditate ai sensi della normativa regionale in materia, ove esistente, nelle ipotesi in cui, per la natura specifica del servizio, l'affidamento diretto garantisca l'espletamento del servizio di interesse generale, in un sistema di effettiva contribuzione a una finalità sociale e di perseguimento degli obiettivi di solidarietà, in condizioni di efficienza economica e adeguatezza, nonché nel rispetto dei principi di trasparenza e non discriminazione.

2. Alle convenzioni aventi a oggetto i servizi di cui al comma 1 si applicano le disposizioni di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 4 dell'articolo 56”.

[Articolo 56, D.Lgs. 117/2017 Convenzioni](#)

“1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001, possono sottoscrivere con le Organizzazioni di volontariato e le Associazioni di promozione sociale, iscritte da almeno 6 mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore, convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato.

2. Le convenzioni di cui al comma 1 possono prevedere esclusivamente il rimborso alle Organizzazioni di volontariato e alle Associazioni di promozione sociale delle spese effettivamente sostenute e documentate.

3. L'individuazione delle Organizzazioni di volontariato e delle Associazioni di promozione sociale con cui stipulare la convenzione è fatta nel rispetto dei principi di imparzialità, pubblicità, trasparenza, partecipazione e parità di trattamento, mediante procedure comparative riservate alle medesime. Le Organizzazioni di volontariato e le Associazioni di promozione sociale devono essere in possesso dei requisiti di moralità professionale, e dimostrare adeguata attitudine, da valutarsi in riferimento alla struttura, all'attività concretamente svolta, alle finalità perseguite, al numero degli aderenti, alle risorse a disposizione e alla capacità tecnica e professionale, intesa come concreta capacità di operare e realizzare l'attività oggetto di convenzione, da valutarsi anche con riferimento all'esperienza maturata, all'organizzazione, alla formazione e all'aggiornamento dei volontari.

3-bis. Le amministrazioni procedenti pubblicano sui propri siti informatici gli atti di indizione dei procedimenti di cui al presente articolo e i relativi provvedimenti finali. I medesimi atti devono altresì formare oggetto di pubblicazione da parte delle amministrazioni procedenti nella sezione "Amministrazione trasparente", con l'applicazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. 33/2013.

4. Le convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività oggetto della convenzione, nonché il rispetto dei diritti e della dignità degli utenti, e, ove previsti dalla normativa nazionale o regionale, degli standard organizzativi e strutturali di legge. Devono inoltre prevedere la durata del rapporto convenzionale, il contenuto e le modalità dell'intervento volontario, il numero e l'eventuale qualifica professionale delle persone impegnate nelle attività convenzionate, le modalità di coordinamento dei volontari e dei lavoratori con gli operatori dei servizi pubblici, le coperture assicurative di cui all'articolo 18, i rapporti finanziari riguardanti le spese da ammettere a rimborso fra le quali devono figurare necessariamente gli oneri relativi alla copertura assicurativa, le modalità di risoluzione del rapporto, forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità, la verifica dei reciproci adempimenti nonché le modalità di rimborso delle spese, nel rispetto del principio dell'effettività delle stesse, con esclusione di qualsiasi attribuzione a titolo di maggiorazione, accantonamento, ricarico o simili, e con la limitazione del rimborso dei costi indiretti alla quota parte imputabile direttamente all'attività oggetto della convenzione".

Il caso

Il Presidente del Consiglio dei Ministri promuoveva questione di legittimità costituzionale della Legge della Regione autonoma Sardegna e in specie dell'articolo 1, comma 5 della stessa che prevede che:

"la Regione è autorizzata a finanziare annualmente l'AREUS (Azienda Regionale Emergenza Urgenza Sardegna) per le attività rese dalle associazioni Onlus e cooperative sociali convenzionate con il Servizio di emergenza-urgenza 118. La spesa è quantificata in 5.000.000 di euro per ciascuno degli anni 2019, 2020 e 2021 (missione 13 - programma 02 - titolo 1). A decorrere dall'anno 2022, al finanziamento della medesima spesa si provvede, ai sensi dell'articolo 38, comma 1, D.Lgs. 118/2011 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2, L. 42/2009), e successive modifiche e integrazioni, nei limiti dello stanziamento annualmente iscritto, per le medesime finalità, in conto della missione 13 - programma 02 - titolo 1 con le relative leggi annuali di bilancio".

Lo Stato denunciava una invasione della potestà con la violazione dei limiti posti alla sfera di azione della Regione in riferimento all'[articolo 117](#) della Costituzione in forza del quale lo Stato ha legislazione esclusiva in materia di:

“moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie”.

Secondo il proponente la norma oggetto dell'impugnativa:

“legittimava in maniera stabile lo strumento convenzionale per lo svolgimento del servizio emergenza-urgenza nei confronti di 2 tipologie di Enti del Terzo settore specificatamente individuati, ovvero le associazioni Onlus e le cooperative sociali”.

L'[articolo 57](#), CTS prevede l'affidamento di tali servizi, in via prioritaria:

“in convenzione alle Organizzazioni di volontariato, iscritte da almeno 6 mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore, aderenti a una rete associativa di cui all'articolo 41, comma 2, e accreditate ai sensi della normativa regionale in materia, ove esistente, nelle ipotesi in cui, per la natura specifica del servizio, l'affidamento diretto garantisca l'espletamento del servizio di interesse generale, in un sistema di effettiva contribuzione a una finalità sociale e di perseguimento degli obiettivi di solidarietà, in condizioni di efficienza economica e adeguatezza, nonché nel rispetto dei principi di trasparenza e non discriminazione”.

Laddove non è possibile il ricorso alla convenzione è obbligatoria la modalità pubblicistica dell'appalto di servizi. A fondamento dell'evidenza pubblica è il valore della concorrenza. La disposizione impugnata, secondo la difesa statale, contrasterebbe con l'articolo 117 della Costituzione in quanto la tutela della concorrenza, in linea con gli obiettivi della normativa comunitaria di realizzazione del principio concorrenziale tra gli operatori economici, è materia di legislazione esclusiva dello Stato.

La norma impugnata estenderebbe lo strumento convenzionale anche alle cooperative sociali, escluse invece dall'articolo 57, CTS. Inoltre, proseguiva il proponente la questione, il Legislatore regionale avrebbe individuato i soggetti fruitori dello strumento convenzionale nelle associazioni Onlus stabilendo un privilegio per gli enti che rivestono tale forma giuridica unitamente alla qualifica fiscale, laddove non sarebbe precluso ad altre tipologie di enti di assumere la qualificazione fiscale di Onlus.

La normazione regionale appropriandosi di materie rientranti nella sfera di competenza esclusiva dello Stato pregiudicava l'unità dell'azione statale, violava i limiti costituzionali attinenti all'uniformità dei principi dell'ordinamento giuridico della Repubblica, al rispetto degli obblighi internazionali, degli

interessi nazionali e dell'indirizzo economico-sociale dello Stato enucleabile dalle norme fondamentali delle riforme statali nell'economia.

Si costituiva la Regione autonoma Sardegna che eccepiva l'inammissibilità della questione con riguardo alle doglianze relative all'esorbitanza dei limiti fissati dallo statuto regionale, la genericità del ricorso; l'infondatezza della questione nel merito in quanto l'impugnativa si riferisce a una disposizione inserita nella Legge di Bilancio e sarebbe preclusa in quanto priva di contenuto precettivo e di portata sostanziale. Nel caso, proseguiva la difesa regionale, si tratterebbe di una disposizione finanziaria che autorizza una spesa e non contiene indicazioni selettive per la scelta del soggetto cui affidare il servizio, destina le quantificate risorse all'Azienda per remunerare i servizi convenzionati. La disposizione oggetto di sindacato non si sovrapporrebbe alla normativa sovraregionale ma seguirebbe temporalmente e logicamente alle scelte operate secondo la procedura e i modelli di disciplina di detta normativa sovraregionale così che all'esito i soggetti individuati devono sottoscrivere una convenzione con l'Azienda (AREUS) per il finanziamento del servizio. La norma oggetto di censura interverrebbe sulla disciplina convenzionale il cui contenuto è di natura economico-finanziaria per regolare il flusso delle risorse da impiegare senza disporre in materia di affidamento del servizio di trasporto emergenza – urgenza di talché non è ravvisabile la violazione dell'[articolo 117](#) Costituzione.

La Corte, posti i termini della denuncia, precisato che l'impugnativa si riferiva alla Legge regionale con particolare riguardo alla disposizione di cui all'articolo 1, comma 5 sulla quale erano accentrate le censure, assumeva detta disposizione a oggetto di scrutinio.

Riteneva infondata l'eccezione sollevata. Osservava che nonostante la genericità delle censure era indubbio che fondavano sul presupposto fondante che l'[articolo 57](#), CTS opera quale limite entro il quale contenere il potere attribuito alla Regione dato che ogni eventuale violazione deroga ai principi fondamentali della ripartizione delle competenze e dei poteri nei termini posti dalla Costituzione e dallo statuto speciale in ambito di competenza concorrente.

Osservava che, la disposizione regionale detta in materia di servizi socio-sanitari rispetto ai quali per quanto relativo all'affidamento del servizio vengono in gioco "profili attinenti alla tutela della concorrenza specie ove si introducano discipline di favore per gli enti del terzo settore". La direttiva europea sugli appalti pubblici (2014/24/UE) relativamente alle attività di rilievo sociale assegna maggior favore al principio di solidarietà rispetto al principio di concorrenza qualora si verta nell'ambito di servizi ed attività di spiccato rilievo sociale facoltizzando gli Stati membri ad adottare, in tali casi, modalità di affidamento estranee al regime dei contratti pubblici o comunque attraverso un regime di evidenza pubblica alleggerito.

Il D.Lgs. 80/2016 (Codice dei contratti pubblici) ha recepito la Direttiva Europea in parola lasciando ferma la facoltà di affidare i servizi sociali individuati dalla direttiva attraverso modalità diverse dall'appalto di servizi sottraendoli alla disciplina del Codice dei contratti pubblici e prevede per altri servizi sociali specifica disciplina *“fermo restando quanto previsto dal Titolo VII, D.Lgs. 117/2017”*.

Il Decreto Semplificazioni in materia di contratti pubblici convertito con modificazioni con L. 120/2020 rinvia per quanto non espressamente previsto:

“alle procedure di affidamento e alle altre attività amministrative in materia di contratti pubblici nonché di forme di coinvolgimento degli Enti del Terzo settore previste dal Titolo VII, D.Lgs. 117/2017”.

In tema di appalti pubblici detta la disciplina circa le procedure di selezione del contraente *“Fermo restando quanto previsto dal Titolo VII, D.Lgs. 117/2017”*. L'[articolo 140](#) del Codice dei contratti pubblici come modificato prevede le procedure di aggiudicazione degli appalti di servizi sociali e di altri servizi specifici *“fermo restando quanto previsto dal Titolo VII, D.Lgs. 117/2017”*.

Tanto per evidenziare il previsto e legittimo ricorso a strumenti alternativi, tra i quali quello convenzionale, per lo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato, alle Organizzazioni di volontariato e alle Associazioni di promozione sociale iscritte da almeno 6 mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore. È statuito che le convenzioni possono prevedere esclusivamente il rimborso alle Organizzazioni di volontariato e alle Associazioni di promozione sociale delle spese effettivamente sostenute e documentate ([articolo 56](#), D.Lgs. 117/2017).

Il ricorso alle convenzioni è previsto *“in via prioritaria”* in materia di servizi di trasporto sanitario e di emergenza per l'affidamento alle organizzazioni di volontariato, iscritte da almeno 6 mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore ([articolo 57](#), D.Lgs. 117/2017). In tal caso, esclusa la preliminare valutazione sul maggior favore rispetto al mercato, l'affidamento diretto deve garantire:

“l'espletamento del servizio di interesse generale, in un sistema di effettiva contribuzione a una finalità sociale e di perseguimento degli obiettivi di solidarietà, in condizioni di efficienza economica e adeguatezza, nonché nel rispetto dei principi di trasparenza e non discriminazione”.

Quanto alle cooperative sociali, proseguiva il giudice delle Leggi, esse restano disciplinate dalla L. 381/1991.

La rassegna esposta rappresentava la netta preferenza per l'applicazione della procedura convenzionale per l'affidamento di determinati servizi sulla scorta di un complessivo apprezzamento del miglior rapporto con il campo di intervento. Entro tale quadro si muoveva la misura legislativa censurata con la quale la Regione autonoma Sardegna interveniva per regolare lo strumento della convenzione.

L'articolo 13 della Legge Regione Sardegna stabilisce, per quanto relativo alle convenzioni con le organizzazioni di volontariato, che:

“le stesse vengano stipulate sulla base dell’esperienza specifica maturata nel settore dell’attività oggetto della convenzione, delle qualifiche professionali dei volontari, della spesa prevista per il rimborso del costo delle prestazioni e delle modalità di formazione e aggiornamento dei volontari”.

Con riguardo alle cooperative sociali, la Regione Sardegna attribuiva alla Giunta regionale l'adozione di schemi di convenzione tipo e prevedeva per l'aggiudicazione dei servizi socio-assistenziali, sanitari ed educativi una valutazione comparata costi/qualità. Venivano adottati specifici schemi di convenzione tipo per l'affidamento dei servizi di soccorso emergenza e urgenza alle cooperative sociali e alle Organizzazioni di volontariato.

La Legge soggetta al sindacato della Corte Costituzionale, e in specie la disposizione oggetto di impugnativa, non dispone sulle modalità di affidamento del servizio pur nell'incertezza testuale:

“in quanto non individua in modo chiaro i soggetti che possono essere affidatari del servizio in convenzione, facendo tra l'altro ricorso a una qualificazione di carattere fiscale, quella di Onlus, di per sé poco consona a individuare precisamente gli affidatari del servizio in questione.”

La normativa regionale ha contenuto di natura attuativa delle norme che regolano la materia, in sostanza si tratta di norme che applicano il “programma” per l'espletamento di un servizio sociale come delineato dal Legislatore nazionale. Fonte normativa *“della possibilità di affidare il servizio di emergenza e urgenza tramite convenzione a Enti del Terzo settore diversi dall'Organizzazione di volontariato”* è la legislazione ordinaria nella specifica materia rispetto alla quale la Legge regionale non ha efficacia parallela a quella propria della *“normativa che regola la materia”* ma muove da essa e in certo qual modo è ad essa subordinata per avere quel determinato contenuto, Legge di attuazione della modalità di affidamento in convenzione del servizio in parola.

La disposizione censurata non *“è inidonea a ledere l'articolo 57, CTS”* che non ha indubitabilmente un significato e una portata limitativa dell'istituto convenzionale, per i servizi di emergenza e urgenza, solo alle Organizzazioni di volontariato restringendo così il campo degli affidatari rispetto alla ricordata normativa europea e al codice degli appalti che includono tale servizio tra quelli per cui è possibile derogare alle procedure di evidenza pubbliche. Detta disposizione è esplicita nel prevedere l'affidamento dei servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza, in via prioritaria, in convenzione alle Organizzazioni di volontariato.

La questione di incostituzionalità sollevata era dichiarata infondata.

La sentenza di rigetto ha efficacia limitata al processo nel quale era stata sollevata e si esaurisce con esso.

Ciò a significare che essa può essere sempre riproposta.

Il presidente e legale rappresentante di una Associazione sportiva dilettantistica è responsabile personalmente e in solido con l'ente per le obbligazioni sorte da un rapporto di lavoro qualificato come subordinato intrattenuto con un collaboratore dell'associazione?

[Corte di Cassazione – sezione lavoro- ordinanza 16 novembre 2020 n. 25976](#)

La soluzione

È irrilevante la sola carica sociale rivestita dovendosi accertare, al fine di conseguire la personale e solidale responsabilità per le obbligazioni sociali, di avere di fatto gestito il rapporto di lavoro.

Il caso

Una Associazione sportiva dilettantistica e in proprio il suo legale rappresentante e presidente ricorrevano per la cassazione della sentenza della Corte d'Appello che in parziale riforma della sentenza di primo grado li condannava in solido al pagamento in favore di un collaboratore della maggior somma allo stesso dovuta in forza di un accertato rapporto di lavoro subordinato. Svolgevano 3 motivi di appello dolendosi per avere il giudice del merito ritenuto formata la prova della subordinazione in virtù del principio di non contestazione nonostante le obiezioni svolte; per avere omesso l'esame dei fatti decisivi e controversi sulla sussistenza della subordinazione valorizzando le deposizioni di testi senza avere considerato la rappresentazione della parte in ordine alla sua rinuncia alla collaborazione incompatibile con un vincolo di subordinazione; per avere omesso l'esame di fatti decisivi e controversi in ordine alla sussistenza o meno della sporadicità e della episodicità delle prestazioni quanto meno con riferimento ad alcuni anni come risultanti da un esiguo numero di comunicazioni interne tra le parti; infine per non avere tenuto conto del fatto decisivo e controverso che la parte prestasse attività di volontaria nello svolgimento di eventi organizzati dalla Associazione sportiva dilettantistica.

I primi 4 motivi erano ritenuti in parte infondati e in parte inammissibili.

Osservava la Corte che la ricorrenza del requisito della subordinazione era ricavato da concordanti deposizioni, che l'apprezzamento non era superabile con la *“pretesa definizione dell'attività lavorativa svolta dalla parte come collaborazione, concetto presente nell'archetipo stesso della subordinazione di cui all'articolo 2094, cod. civ.”*; che in atti erano numerose comunicazioni interne, di servizio che deponevano

nel senso dello svolgimento di mansioni di segreteria per tutto il periodo dedotto; che i motivi si consegnavano alla inammissibilità perché diretti a una rivisitazione delle deposizioni testimoniali. Le censure per meritare accoglimento non possono risolversi in una lettura delle risultanze processuali diversa da quella operata dal giudice di merito.

Con il 5° motivo, di interesse, il legale rappresentante si doleva della condanna in via personale e in solido con l'associazione sportiva dilettantistica in difetto del comprovato presupposto di legge dell'aver agito in nome e per conto dell'associazione nell'instaurazione e gestione del rapporto di lavoro subordinato stante il segno contrario costituito dalla prospettata estraneità del presidente e alla ingerenza risolutiva del vice presidente che aveva provveduto in via esclusiva alla sua assunzione.

La censura coglieva nel segno.

Il Collegio ribadiva che la previsione di responsabilità personale e solidale ex [articolo 38](#), cod. civ. in aggiunta a quella del fondo comune è a contemperamento dell'assenza di sistema di pubblicità e a tutela dei terzi che negoziando con i rappresentanti, di fatto o di diritto dell'ente, fanno affidamento sulla loro solvibilità e sul loro patrimonio; l'imputazione di responsabilità ex articolo 38, cod. civ. presuppone l'accertamento della concreta ingerenza nell'attività dell'ente determinante la creazione di rapporti obbligatori, ovvero che *“la persona abbia agito in nome e per conto dell'associazione”* così da far ritenere il soggetto coobbligato in solido con l'associazione per le obbligazioni da questa assunte.

Ne consegue che la titolarità formale della carica rappresentativa dell'associazione non era sufficiente per ritenere il legale rappresentante obbligato in solido con l'associazione rappresentata.

“Il principio dell'irrelevanza della sola carica di legale rappresentante è confermato dalla responsabilità sussistente anche per i rappresentanti dell'associazione che abbiano tuttavia di fatto gestito il rapporto di lavoro”.

La sentenza impugnata era pertanto cassata in relazione all'ultima censura, con rinvio ad altro giudice anche per la regolazione delle spese.

Associazioni e sport n. 1/2021

L'affidamento della gestione di impianti sportivi alle Ssd e Asd dopo l'esercizio della delega di cui alla L. 86/2019

di Lorenzo Bolognini – avvocato

In premessa, la Legge Delega 86/2019

Si è già avuto occasione di commentare la L. 86/2019 (*“Deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive nonché di semplificazione”*) che, all'[articolo 7](#), include la:

“Delega al Governo per il riordino e la riforma delle norme in materia di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi” (in seguito, per semplicità, tale legge sarà denominata anche “Legge Delega”).

La Legge Delega, naturalmente, esprime i *“principi e criteri direttivi”* indirizzati al Governo nell'attuazione della suddetta delega (comma 2, articolo 7, L. 86/2019), che vale la pena ricordare e sintetizzare, focalizzando l'attenzione – più che su quelli che interessano le norme in materia di sicurezza – su quelli che paiono interessare maggiormente le norme sull'affidamento degli impianti sportivi, essendo questo l'argomento oggetto di approfondimento in questa sede.

Tra i principi e i criteri direttivi per l'esercizio della delega di cui all'articolo 7, L. 86/2019 sono stati previsti:

- *“... b) organizzazione delle disposizioni per settori omogenei o per specifiche attività o gruppi di attività;*
- *... d) semplificazione e accelerazione delle procedure amministrative e riduzione dei termini procedurali previsti dall'articolo 1, comma 304, L. 147/2013, e dall'articolo 62, D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, in accordo con la disciplina vigente in materia di prevenzione della corruzione, ai sensi della L. 190/2012, finalizzate prioritariamente agli interventi di recupero e riuso degli impianti sportivi esistenti, di cui all'articolo 1, comma 305, L. 147/2013, o di strutture pubbliche inutilizzate;*
- *... f) individuazione di un sistema che preveda il preventivo accordo con la federazione sportiva nazionale, la disciplina sportiva associata, l'ente di promozione sportiva o la società o associazione*

sportiva utilizzatori e la possibilità di affidamento diretto dell'impianto già esistente alla federazione sportiva nazionale, alla disciplina sportiva associata, all'ente di promozione sportiva o alla società o associazione utilizzatori, in presenza di determinati requisiti, oggettivi e coerenti con l'oggetto e la finalità dell'affidamento, che assicurino la sostenibilità economico-finanziaria della gestione e i livelli di qualità del servizio eventualmente offerto a terzi diversi dalla federazione sportiva nazionale, dalla disciplina sportiva associata, dall'ente di promozione sportiva o dalla società o associazione utilizzatori, fatti salvi i requisiti di carattere generale di cui all'articolo 80 del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 50/2016 ...”.

Quindi, commentando i riportati principi e criteri, si evidenzia che l'orientamento del Legislatore è quello finalizzato a introdurre una disciplina distinta per settori e/o attività omogenei (lettera b), ancorché non sia stato specificato il criterio per la definizione di tali settori e/o attività omogenei (criterio legato alla tipologia di sport, criterio legato alla rilevanza economica o meno dell'impianto sportivo o chissà quale altro criterio, poiché se ne potrebbero ipotizzare moltissimi che potrebbero essere anche differenziati nel caso in cui si voglia considerare che il dettato di cui alla lettera b sopra riportato si riferisca alla normativa in materia di sicurezza per la costruzione e l'esercizio di impianti sportivi e non alla materia dell'affidamento degli stessi).

Fissato il principio di cui sopra di valenza più generale, gli altri riguardano normative che attengono all'affidamento della costruzione e/o riqualificazione e/o la gestione di impianti sportivi, normative già presenti nell'ordinamento giuridico ma per le quali ci si è posti l'obiettivo di un riordino e di riforma.

In particolare, in ragione del principio di cui alla lettera d), si è stabilito di intervenire sulla c.d. *“legge sugli stadi”* - che era stata introdotta attraverso la Legge di Stabilità 2014, vale a dire la L. 147/2013 - orientando tale intervento verso una semplificazione e una accelerazione delle procedure utili per il *“recupero e riuso degli impianti sportivi esistenti, di cui all'articolo 1, comma 305, L. 147/2013, o di strutture pubbliche inutilizzate”*.

Quanto al principio di cui alla lettera f), rifacendosi a una regola per certi versi già presente nella citata *“legge sugli stadi”*, l'indirizzo è rivolto verso l'istituzione di alcune prerogative a favore di federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate, enti di promozione sportiva, società o associazioni sportive *“utilizzatrici”* (si tratta, in sostanza, dei soggetti di cui all'[articolo 90](#), L. 289/2002, vale a dire la norma *“storica”* contenente le *“Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica”*), consistenti nel favorire/prescrivere un *“preventivo accordo”*, supponendosi che tale accordo debba essere preventivo rispetto all'affidamento della gestione dell'impianto sportivo esistente e attenga all'utilizzo del medesimo impianto.

Contestualmente, prevedendo a favore dei soggetti di cui sopra ulteriori prerogative, lo stesso principio contempla l'introduzione di discipline per l'affidamento diretto dell'impianto sportivo a federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate, enti di promozione sportiva, società o associazioni sportive (invero, la parola "sportive", riferita alle società o associazioni, sembra che talvolta sia stata "dimenticata" nella stesura del principio di cui alla lettera f), purché l'impianto sia già esistente e purché siano garantiti gli ulteriori requisiti indicati: anche in questo caso, pur essendo implicito, pare chiaro il richiamo a norme già esistenti, evidentemente da riordinare e da riformare, oggi espresse dall'[articolo 15](#), comma 6, D.L. 185/2015, convertito con modificazioni dalla L. 9/2016, che prevedono l'affidamento della gestione di impianti sportivi a favore delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche che presentino proposte *"per la rigenerazione, la riqualificazione e l'ammodernamento e per la successiva gestione"* dei medesimi impianti.

Detto ciò, ancorché il termine per la delega fosse stato fissato in 12 mesi, con scadenza il 31 agosto 2020, poi prorogato di 3 mesi dalla L. 27/2020 in ragione dello stato di emergenza dovuto alla crisi pandemica da Covid- 19, il decreto attuativo della delega di cui al sopra richiamato [articolo 7](#), L. 86/2019 è oggi all'esame delle Camere, dopo che il relativo schema è stato approvato dal Consiglio dei Ministri: si tratta dello *"Schema di Decreto Legislativo 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"* (in seguito, per semplicità, chiameremo questo schema di decreto *"Decreto impianti sportivi"*).

Contestualmente all'approvazione del Decreto impianti sportivi, il Consiglio dei Ministri ha approvato un altro schema di decreto, anch'esso funzionale all'esercizio delle deleghe di cui alla L. 86/2019, ma con riferimento al suo [articolo 5](#) che esprime altra:

"Delega al Governo per il riordino e la riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché del rapporto di lavoro sportivo".

Tale delega, come si legge al comma 1, articolo 5, L. 86/2019 è indirizzata:

"Allo scopo di garantire l'osservanza dei principi di parità di trattamento e di non discriminazione nel lavoro sportivo, sia nel settore dilettantistico sia nel settore professionistico, e di assicurare la stabilità e la sostenibilità del sistema dello sport" mediante l'emissione di *"uno o più Decreti Legislativi di riordino e di riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché di disciplina del rapporto di lavoro sportivo"*.

In relazione all'[articolo 5](#) della Legge Delega non ci si intende dilungare sui principi e criteri direttivi indicati al Governo per l'esercizio della delega perché la materia da trattare ai sensi del medesimo

articolo 5 non attiene all'affidamento degli impianti sportivi e, quindi, non sarebbe pertinente in relazione all'argomento oggetto di approfondimento. Tuttavia, come si vedrà meglio in seguito, anche lo schema di decreto approvato dal Consiglio dei Ministri ai sensi dell'articolo 5, L. 86/2019 include una norma che si riferisce agli impianti sportivi e al relativo affidamento cosicché occorre un *focus* specifico anche su tale norma.

A questo proposito e a conclusione della premessa, si precisa ulteriormente il perimetro dell'analisi: si tratta di tentare di valutare lo scenario successivamente alla definitiva emanazione dei decreti delegati per quanto attiene alla disciplina inerente la materia dell'affidamento degli impianti sportivi.

Tuttavia, considerato che tale materia risulterebbe eccessivamente ampia per essere trattata in un unico studio che rischierebbe di essere troppo dispersivo, ci si concentra sulle norme in procinto di essere introdotte che interessano specificamente le società e le associazioni sportive dilettantistiche (oltre che le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate e gli enti di promozione sportiva).

Le norme del decreto delegato in attuazione dell'articolo 7, L. 86/2019 che interessano l'affidamento di impianti sportivi a favore delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche

Fermo restando che, a proposito dei decreti delegati, si sta parlando di norme che non hanno ancora concluso l'*iter* per la relativa emanazione ed entrata in vigore, essendo stati già approvati in Consiglio dei Ministri, si può ormai pensare che la relativa analisi abbia una concreta utilità.

Lo "*Schema di Decreto Legislativo 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*", che dà attuazione alla delega di cui all'[articolo 7](#), L. 86/2019 sulla base dei principi e i criteri direttivi sopra visti, tratta della materia inerente la sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi demandando, tuttavia, a un successivo D.P.C.M. l'introduzione delle norme tecniche e di sicurezza per la costruzione, la modificazione, l'accessibilità e l'esercizio degli impianti sportivi, attualmente contenuta nei D.M. 18 marzo 1996 e 6 giugno 2005 (articolo 7).

Oltre alla materia della sicurezza, come già detto, lo schema di decreto in questione (che chiamiamo "*Decreto impianti sportivi*") include una serie di clausole che interessano, invece, la materia dell'ammodernamento, della costruzione, della riqualificazione e, quando si tratta di strutture pubbliche, della gestione di impianti sportivi, con una disciplina - quella dell'[articolo 4](#) - che, in sintesi, ripropone procedure analoghe a quelle a oggi rinvenibili nella c.d. legge sugli stadi, a cui sono state

introdotte modifiche certamente funzionali al riordino della relativa normativa nonché alla semplificazione ma soprattutto all'accelerazione di tali procedure. Questa è una nota positiva.

Evidentemente, con l'[articolo 4](#), si è voluto dare attuazione alla delega nel rispetto del sopra riportato principio e criterio direttivo di cui alla lettera d), [articolo 7](#), L. 86/2019. Tuttavia, le procedure di cui all'articolo 4 del Decreto impianti sportivi non saranno oggetto di ulteriore approfondimento in questo studio (potranno esserlo in altri successivi studi) perché non sono specificamente indirizzate alle società o alle associazioni sportive dilettantistiche e, quindi, fuoriescono dal perimetro che si è voluto stabilire per l'analisi che si intende sviluppare.

Tali procedure possono essere attuate da chiunque, senza discriminazione, salve le ipotesi in cui riguardino strutture pubbliche, per le quali sono prescritti specifici requisiti che, tuttavia, non attengono alla natura di società o associazione sportiva dilettantistica.

L'unico aspetto da sottolineare è quello per cui, evidentemente in ossequio al principio/criterio direttivo sopra riportato, di cui alla lettera f) delle Legge Delega, l'articolo 4 del Decreto impianti sportivi contempla l'ipotesi secondo la quale il soggetto che formula una proposta di intervento su un impianto sportivo ai sensi del medesimo articolo 4 può farlo *“anche di intesa con una o più delle associazioni o società sportive utilizzatrici dell'impianto”*.

Qui, però, si evidenzia quella che definirei una prima incongruenza: il principio/criterio direttivo di cui alla lettera f) riportato nella premessa si riferisce all'*“individuazione di un sistema che preveda il preventivo accordo con la federazione sportiva nazionale, la disciplina sportiva associata, l'ente di promozione sportiva o la società o associazione sportiva utilizzatori”* ma di tali federazioni, discipline sportive o enti di promozione non v'è alcuna menzione nella richiamata previsione inerente la possibilità di *“intesa”* da assumere in sede di proposta di intervento sull'impianto sportivo.

Anzi, anche con riguardo alle società o associazioni sportive utilizzatrici che potrebbero accordarsi con il soggetto che intende proporre l'intervento, l'articolo 4 del Decreto impianti sportivi sembra essere troppo disinvolto nell'introdurre, talvolta sì e talvolta no, l'aggettivo *“professionistica”*.

In sostanza, non si intende se le procedure di cui all'articolo 4 e la facoltà di accordo preventivo dell'utilizzatore con il soggetto proponente sia una prerogativa delle sole società o associazioni sportive professionistiche oppure riguardi anche le società o associazioni sportive dilettantistiche, fermo restando che, come detto, non si fa menzione delle federazioni sportive nazionali, delle discipline sportive associate e degli enti di promozione sportiva.

La questione non è né banale, né teorica, né marginale perché il comma 12 dell'[articolo 4](#) in esame prevede che la proposta di intervento possa essere presentata anche direttamente dalla società o

dall'associazione sportiva (quindi, non solo da un soggetto terzo, d'intesa con la società o l'associazione sportiva) in questo caso includendo l'aggettivo "professionistica".

In definitiva, ci si chiede se le Ssd e le Asd, che rappresentano la platea più ampia dei promotori dello sport nell'ambito degli impianti sportivi, abbiano o meno un ruolo, una prerogativa o, diciamo così, una voce in capitolo in relazione alle procedure che saranno disciplinate dall'articolo 4 del Decreto impianti sportivi: potranno presentare le proposte con le procedure ivi disciplinate, come espressamente previsto per le società e per le associazioni sportive professionistiche? O, perlomeno, se intendono candidarsi come utilizzatrici dell'impianto sportivo interessato dall'intervento, potranno fare accordi preventivi con i soggetti promotori dell'intervento stesso?

Probabilmente sì. Tuttavia, si auspica una più chiara formulazione della versione definitiva della norma anche perché se, invece, la risposta fosse negativa, l'interesse per tali procedure e il relativo campo di applicazione potrebbero risultare di molto ridimensionati, con conseguenti forti dubbi rispetto al fatto che la delega sia stata correttamente attuata.

Il dubbio, peraltro, è alimentato non solo dall'infelice formulazione della disposizione normativa emananda ma anche dal riportato principio/criterio direttivo di cui alla lettera b), [articolo 7](#), L. 86/2019 (*"organizzazione delle disposizioni per settori omogenei o per specifiche attività o gruppi di attività"*), poiché si potrebbe pensare che i settori di attività delle società/associazioni sportive dilettantistiche siano disomogenei rispetto a quelli delle società/associazioni sportive professionistiche, cosicché si potrebbe pensare che si è inteso rimettere solo a queste ultime l'opportunità di intervenire nella proposta di cui all'articolo 4 del Decreto impianti sportivi.

Veniamo, poi, al successivo [articolo 5](#) di tale Decreto che, questo sì, riguarda specificamente le *"Associazioni e società sportive senza fini di lucro"* essendo così rubricato (peraltro, questa rubrica specifica dell'articolo 5 potrebbe corroborare la tesi che il precedente articolo 4 non interessi le Ssd e le Asd a cui, si potrebbe sostenere, è stata dedicata una norma *ad hoc*, data dal citato articolo 5, cosicché risulta sempre più forte l'esigenza di chiarire meglio il campo di applicazione dell'articolo 4).

Ebbene, tale articolo 5 prevede quanto segue (lo si riporta integralmente, essendo piuttosto sintetico):

"Le Associazioni e le società sportive senza fini di lucro possono presentare agli enti locali, sul cui territorio insiste l'impianto sportivo da rigenerare, riqualificare o ammodernare, un progetto preliminare accompagnato da un piano di fattibilità economico finanziaria per la rigenerazione, la riqualificazione e l'ammodernamento e per la successiva gestione con la previsione di un utilizzo teso a favorire l'aggregazione sociale e giovanile. Se gli enti locali riconoscono l'interesse pubblico del

progetto affidano 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 5 anni".

Chi avesse voglia di riprendere il testo dell'[articolo 15](#), comma 6, D.L. 185/2015, convertito con modificazioni dalla L. 9/2016, noterà che quello del sopra riportato articolo 5 del Decreto impianti sportivi è identico.

In sostanza, su questo punto, non pare esserci alcun riordino o riforma, alcuna novità; sulla norma specificamente dedicata all'affidamento di impianti sportivi alle Ssd e alle Asd non c'è alcun elemento innovatore degno di nota che possa offrire nuove opportunità di crescita o di sviluppo per un settore che dovrebbe essere valorizzato, nei termini previsti dalla Legge Delega.

Anzi, purtroppo non si può non osservare come, in assenza di riordino o riforme e con la riproposizione del medesimo testo nell'ambito dell'[articolo 5](#) del Decreto impianti sportivi, permangano molti dei dubbi già sussistenti in merito al "vecchio" D.L. 185/2015 ove prevede che, a fronte di una proposta di una Ssd o di una Asd valutata di interesse pubblico da parte dell'ente locale destinatario, si possa procedere direttamente all'affidamento dell'intervento sull'impianto sportivo e della relativa gestione a favore della società o dell'associazione proponente, senza alcuna procedura selettiva e, quindi, in barba ai noti principi comunitari da osservare negli affidamenti di contratti pubblici, inerenti la libera concorrenza, la non discriminazione, la trasparenza, la proporzionalità, la pubblicità.

Invero, volendo, si potrebbe affermare che, sulla base del combinato disposto della Legge Delega e dell'articolo 5 del Decreto impianti sportivi, un elemento di novità rispetto al regime del D.L. 185/2015 c'è.

Infatti, le perplessità in merito alla possibilità di ammettere un affidamento diretto di interventi su impianti sportivi con relativa gestione sono più forti quando riferite al D.L. 185/2015 tanto è vero che, nella prassi, molte Amministrazioni Comunali hanno ammesso la ricezione di proposte di intervento su impianti sportivi con relativa gestione ai sensi di tale norma ma, dopo averne valutato il pubblico interesse, hanno proceduto con una gara basata sulla proposta, in ossequio ai suddetti principi: in sostanza, le Amministrazioni Comunali hanno manifestato un certo "pudore" nell'applicare il D.L. 185/2015, dandone una interpretazione sistematica, coerente e coordinata con i principi generali in materia di affidamento di contratti pubblici.

Tali perplessità potrebbero venire meno sulla stessa norma riproposta con quello che dovrebbe essere l'articolo 5 del decreto delegato per la riforma *"della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi"*.

Infatti, come si era già avuto modo di osservare, il principio/criterio direttivo di cui all'[articolo 7](#), lettera f), della Legge Delega, che si è voluto evidentemente attuare con il riportato [articolo 5](#), si riferisce espressamente:

“all’individuazione di un sistema che preveda ... la possibilità di affidamento diretto dell’impianto già esistente alla federazione sportiva nazionale, alla disciplina sportiva associata, all’ente di promozione sportiva o alla società o associazione utilizzatori ...”.

In sostanza, trovandosi un riferimento espresso e puntuale all'affidamento diretto nella Legge Delega, sarà agevole interpretare l'articolo 5 del decreto delegato nel senso di prevedere l'affidamento diretto e così tale articolo 5 sarà probabilmente interpretato: presentata la proposta di rigenerazione, riqualificazione, ammodernamento e gestione dell'impianto sportivo, valutata di pubblico interesse tale proposta, la Ssd o la Asd proponente potranno ricevere in affidamento diretto il contratto pubblico relativo all'intervento proposto.

Ma questa soluzione può essere considerata pacifica? È davvero così agevole sostenere tale interpretazione orientata verso la possibilità di un affidamento diretto?

Invero non è così.

Le norme del decreto delegato in attuazione dell'articolo 5, L. 86/2019 che interessano l'affidamento di impianti sportivi a favore delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche

Infatti, al di là delle difficoltà nel superare i principi generali attinenti l'affidamento di contratti pubblici che non ammettono quasi mai l'affidamento diretto, si riscontrano evidenti e, mi permetto di aggiungere, gravi incoerenze nella stessa norma delegata per come a oggi si presenta.

Con ciò introduciamo l'altro schema di decreto di cui si è fatto cenno nella premessa, quello che ha dato attuazione alla *“Delega al Governo per il riordino e la riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché del rapporto di lavoro sportivo”*, vale a dire lo *“Schema di Decreto Legislativo, attuativo dell'articolo 5, L. 86/2019, in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo”* (in seguito, per semplicità, chiameremo questo schema di decreto *“Decreto enti sportivi e lavoro sportivo”*).

Tale schema di decreto è molto articolato e, come si intuisce dalla delega che è destinato ad attuare, tratta materie che interessano in modo pregnante il mondo sportivo dilettantistico, non dovendo riguardare la materia dell'affidamento degli impianti sportivi poiché, come visto, per tale materia c'è

l'altra delega di cui all'[articolo 7](#) della Legge Delega e, quindi, l'altro decreto delegato considerato nel precedente paragrafo (lo abbiamo chiamato Decreto impianti sportivi).

Tuttavia, anche lo schema di decreto delegato predisposto in attuazione della delega di cui all'[articolo 5](#), L. 86/2019 (lo chiamiamo Decreto enti sportivi e lavoro sportivo), chissà se in modo pertinente, include una norma che si riferisce all'affidamento degli impianti sportivi.

Si tratta dell'articolo 12 *"Uso degli impianti sportivi"*, composto di 4 commi, che si riportano di seguito:

"1. L'uso degli impianti sportivi in esercizio da parte degli enti locali territoriali è aperto a tutti i cittadini e deve essere garantito, sulla base di criteri obiettivi, a tutte le società e associazioni sportive.

2. Ai fini del conseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 29, L. 289/2020, nei casi in cui l'ente pubblico territoriale non intenda gestire direttamente gli impianti sportivi, la gestione è affidata in via preferenziale a società e associazioni sportive dilettantistiche, enti di promozione sportiva, discipline sportive associate e federazione sportiva nazionali, sulla base di convenzioni che ne stabiliscono i criteri d'uso e previa determinazione di criteri generali e obiettivi per l'individuazione dei soggetti affidatari. Le regioni disciplinano, con propria legge, le modalità di affidamento.

3. Gli affidamenti di cui al comma 2 sono disposti nel rispetto delle disposizioni del Codice dei contratti pubblici di cui al D.Lgs. 50/2016, e della normativa euro-comunitaria vigente.

4. Le palestre, le aree di gioco e gli impianti sportivi scolastici, compatibilmente con le esigenze dell'attività didattica e delle attività sportive della scuola, comprese quelle extracurricolari ai sensi del regolamento di cui al D.P.R. 567/1996, devono essere posti a disposizione di società e associazioni sportive dilettantistiche aventi sede nel medesimo comune in cui ha sede l'istituto scolastico o in comuni confinanti".

In questo caso è chiaro, in quanto esplicito, che ci si riferisce alle Ssd e alle Asd e si tratta di un punto fermo.

Ciò posto, concentrando l'attenzione soprattutto sui commi 2 e 3, le contraddizioni rispetto al Decreto impianti sportivi risultano evidenti.

Da una parte, il Decreto impianti sportivi, ispirandosi al principio/criterio direttivo di cui alla lettera f) di tale articolo 7 ove ci si riferisce espressamente alla *"possibilità di affidamento diretto dell'impianto già esistente"* alle Ssd e alle Asd (oltre che alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva), introduce, effettivamente, un sistema che pare contemplare tale affidamento diretto, come sopra visto, sulla base di una proposta di intervento e di gestione formulata dalla Ssd o dalla Asd ([articolo 5](#)).

Dall'altra parte, l'articolo 12 del Decreto enti sportivi e lavoro sportivo, al comma 2, prevede che la gestione di impianti sportivi che l'ente pubblico territoriale non intenda gestire direttamente vada affidata alle Ssd o alle Asd (ovvero alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate o agli enti di promozione sportiva) *“previa determinazione di criteri generali e obiettivi per l'individuazione dei soggetti affidatari”*, demandando alle Regioni l'onere di disciplinare *“con propria legge, le modalità di affidamento”*.

Il comma 3 del medesimo articolo 12, poi, stabilisce che, per *“gli affidamenti di cui al comma 2”* (e, quindi, per gli affidamenti della gestione di impianti sportivi che l'ente pubblico territoriale non intenda gestire direttamente), occorra rifarsi alle norme del Codice dei contratti pubblici e alla *“normativa euro-comunitaria vigente”* che, come detto, escludono in modo piuttosto radicale la possibilità di affidamenti diretti.

In definitiva, viene naturale porsi numerosi interrogativi.

Se per affidare la gestione di un impianto sportivo, con interventi di rigenerazione e/o riqualificazione e/o ammodernamento dello stesso, sarà possibile ricorrere alla procedura di cui all'articolo 5 del Decreto impianti sportivi e, quindi, procedere con l'affidamento diretto nel caso in cui la relativa proposta presentata da una Ssd o da una Asd risulti di interesse pubblico?

Oppure, come previsto dall'articolo 12, comma 3, del Decreto enti sportivi e lavoro sportivo, occorre orientarsi sulla base dei principi euro-unitari (libera concorrenza, non discriminazione, trasparenza, proporzionalità, pubblicità) e, quindi, indire comunque una gara?

Per l'affidamento di un impianto sportivo a favore di una Ssd o di una Asd, occorre applicare il Codice dei contratti pubblici oppure la Legge regionale che dovrebbe essere emanata (se, quando e dove sarà emanata) per la disciplina delle modalità di affidamento come previsto dal riportato articolo 12, comma 2?

Quali sono le possibili soluzioni interpretative che *“mettano a sistema”* le norme sopra richiamate evitando contraddizioni?

Alcune soluzioni potrebbero essere individuate, anche se paiono suggerite dalla necessità di *“arrangiarsi”* piuttosto che da una visione innovativa di un apparato normativo strutturato ed efficace.

Si potrebbe ipotizzare che le varie disposizioni normative richiamate abbiano campi di applicazione diversi cosicché, ove ci sia una proposta di intervento su un impianto sportivo, con relativa gestione, proveniente da una Ssd o da una Asd, si può ricorrere all'affidamento diretto se la proposta è giudicata di interesse pubblico; mentre, nel caso in cui l'iniziativa per l'affidamento della gestione di un impianto sportivo, a maggior ragione in assenza di interventi di ristrutturazione/riqualificazione dello stesso, sia

assunta dall'ente locale, occorre che quest'ultimo indica una gara (anche se non sarebbe chiara la ratio di questa ipotetica distinzione di disciplina nei due casi considerati).

Quanto alla regolamentazione di tale gara si potrebbe ipotizzare di riferirsi al Codice dei contratti pubblici per quanto attiene alla procedura in sé stessa, salvi gli specifici obiettivi e/o gli specifici criteri di selezione stabiliti con legge regionale eventualmente emanata in attuazione alle disposizioni dell'articolo 12, comma 3, sopra riportato.

Mah... vedremo, anche se le perplessità rimangono al di là delle più fantasiose soluzioni interpretative.

Conclusioni

Senza, per il momento, volersi ulteriormente addentrare nei meandri di una disciplina che è ancora in fase di gestazione ma che, comunque, ha già raggiunto un elevato livello di sviluppo essendo stata approvata dal Consiglio dei Ministri destinatario della delega, parrebbe che l'esercizio di tale delega porterà confusione, forse ancora di più di quella che c'è attualmente, anziché un riordino e una riforma della disciplina in materia di affidamento di impianti sportivi, come stabilito dall'[articolo 7](#), L. 86/2019. Per ragioni di sintesi, come già detto, si omette per il momento l'analisi di una parte di quello che abbiamo chiamato Decreto impianti sportivi ma, quando se ne avrà l'occasione, sarà possibile mettere in evidenza ulteriori incoerenze con il sistema normativo generale, dato principalmente dal Codice dei contratti pubblici, incoerenze che alimenteranno ulteriormente i dubbi, le perplessità e, quindi, la cronica incertezza del diritto propria del nostro sistema che non favorisce certo la crescita di un settore dove di crescita e di sviluppo ci sarebbe un forte bisogno, come la crisi pandemica ha purtroppo messo in chiara evidenza.

A un primo esame della normativa che è in corso di emanazione, mettendosi dal punto di vista delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche interessate ad acquisire la gestione di impianti sportivi pubblici, si riscontra che non ci sono sostanziali novità in quanto sono state riproposte, tali e quali, norme preesistenti, con tutti i loro limiti e, dove invece si è inteso introdurre norme nuove, si riscontrano contraddizioni che fanno presagire forti dubbi interpretativi e, di conseguenza, contenziosi, incertezze, rallentamenti, improvvisazioni etc. che costituiscono un terreno piuttosto impervio e instabile su cui costruire una proficua e solida evoluzione del settore.

Questa visione non è alimentata né da una vena polemica né da un rassegnato pessimismo, ma da quella che, allo stato attuale, risulta una oggettiva valutazione della disciplina in corso di approvazione. Peraltro, dovendosi nel complesso esprimere una valutazione non positiva (salve modifiche che saranno introdotte durante l'iter di emanazione definitiva dei decreti), si può comunque anticipare che nei

decreti delegati attualmente sottoposti all'esame delle Camere ci sono anche alcuni elementi interessanti.

Si confida che ci sarà l'occasione di riprendere l'analisi e valutare anche tali altri elementi che possano ispirare maggior fiducia.

ec Euroconference
Editoria

! « **NUOVA USCITA** »
GENNAIO 2021 »

IL BILANCIO D'ESERCIZIO 2020

Autori: Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Prezzi di listino **Versione cartacea** **Versione e-book**
€ 60,00 **€ 51,00 + IVA 4%**

ACQUISTA ORA

Associazioni e sport n. 1/2021

Le regole 2021 per la compensazione orizzontale dei crediti fiscali

di Luca Caramaschi – condirettore rivista Associazioni e Sport

Una società di capitali sportiva dilettantistica con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che ha chiuso l'anno 2020 maturando crediti d'imposta, chiede secondo quali tempistiche e modalità potrà utilizzare gli stessi in compensazione su altri tributi e/o contributi nel corso del 2021.

Le compensazioni “orizzontali” (ossia tra tributi diversi) dei crediti fiscali sono da diversi anni soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano da sempre i crediti Iva, ma nel tempo sono state introdotte limitazioni anche con riferimento agli altri tributi, non dimenticando poi il blocco alla compensazione che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo.

Vediamo quindi di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei crediti fiscali che emergono dai modelli dichiarativi.

Regole per i crediti Iva

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva relativo all'anno 2020 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2021, occorre ricordare che l'utilizzo del credito Iva per importi superiori alla soglia dei 5.000 euro:

- può essere effettuato a partire dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge;
- la compensazione deve avvenire tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline);
- è necessario che sulla dichiarazione venga apposto il visto di conformità a opera di soggetti a ciò abilitati.

Ancorché poco rilevante in questa sede vale la pena ricordare per completezza che per le c.d. *start up* innovative iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese è previsto in relazione alla compensazione dei crediti Iva, in luogo dell'ordinario limite di 5.000 euro, uno speciale e più favorevole limite di 50.000 euro.

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni “orizzontali” (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall’Iva o contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle “Iva da Iva”, anche se superano le soglie sopra indicate.

Compensazione “libera” per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2020 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2021;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Tali compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall’ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i “primi” 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, come chiarito dalla [circolare n. 29/E/2010](#):

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d’imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell’anno 2020 risultante dalla dichiarazione Iva 2021 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2021);
- al contrario, devono essere conteggiate nel limite, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2020 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell’anno 2020 risultante dalla dichiarazione Iva 2021).

Compensazione dei crediti Iva annuali superiori a 5.000 euro

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva; la compensazione del credito annuale per importi superiori a 5.000 euro annui sarà possibile solo a partire dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Esempio

Stante l’attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale Iva in forma autonoma (fissato al 1° febbraio 2021), nel caso di presentazione del modello di dichiarazione annuale Iva, ad esempio, in data 3 febbraio 2021, sarà possibile effettuare la compensazione del credito Iva da essa derivante, per importi superiori a 5.000 euro dal successivo 13 febbraio 2021. Il termine a partire dal

quale è possibile eseguire la compensazione si presenta come un termine “mobile” che dipende dal momento in cui si trasmette telematicamente la dichiarazione Iva annuale.

Residuo credito Iva annuale relativo all'anno 2019

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2019, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2021 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2021 relativa all'anno 2020 (ad esempio: compensazione il 16 gennaio 2021 del credito Iva relativo al 2019), non deve sottostare alle regole descritte; nel modello F24 occorre indicare l'anno “2019” come anno di riferimento. Infatti, per questo credito relativo al 2019 la dichiarazione annuale è già stata presentata nel 2020 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate (con eventuale apposizione del visto di conformità);
- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2019 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti “rigenerato” nella dichiarazione Iva 2021 come credito Iva relativo all'anno 2020 e, come tale, soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Regole per gli altri crediti

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui devono richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'[articolo 35](#), comma 1, lettera a), D.Lgs. 241/1997.

Il D.L. 124/2019 ha inoltre esteso a tali crediti le regole restrittive riguardo la previa presentazione della dichiarazione, già applicabili ai fini Iva.

Pertanto, per i crediti erariali di importo superiore a 5.000 euro, l'utilizzo in compensazione “orizzontale” è possibile solo 10 giorni dopo aver trasmesso telematicamente la relativa dichiarazione dalla quale gli stessi traggono origine. La compensazione orizzontale dei presenti crediti, pertanto, richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità e, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito.

Sono pertanto utilizzabili dal 1° gennaio 2021, in compensazione orizzontale, solo i crediti di importo non superiore alla soglia dei 5.000 euro.

Versamenti con compensazione

Va evidenziato che la presentazione dei modelli F24 con utilizzo dei crediti in compensazione deve sempre seguire i canali telematici, e in particolare deve essere eseguita tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Per tutti i soggetti (titolari o meno di partita Iva) la presentazione di un F24 con un credito in compensazione deve essere effettuato esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti.

Solo nel caso di presentazione di modello F24 senza compensazione sarà possibile utilizzare i sistemi di *home banking*, ovvero (solo per i privati non titolari di partita Iva) il canale cartaceo.

Modello F24	Partite Iva	Privati
Senza compensazione	Servizi telematici Agenzia o <i>home banking</i>	Servizi telematici Agenzia, <i>home banking</i> o cartaceo
Con compensazione	Servizi telematici Agenzia	Servizi telematici Agenzia

Per meglio definire l'ambito applicativo della disposizione è intervenuta l'Agenzia delle entrate attraverso la [risoluzione n. 110/E/2019](#) indicando i codici tributo relativi ai crediti interessati dalle nuove modalità di invio telematico: si precisa infatti che l'obbligo non sussiste qualora l'utilizzo del credito nel modello F24 rappresenti una compensazione "verticale" (ad esempio: utilizzo del credito per saldo Ires utilizzato per effettuare il versamento dell'acconto Ires).

Limite massimo alla compensazione

In tema di compensazione di crediti, ai sensi dell'[articolo 34](#), comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite di 700.000 euro per ciascun anno solare (per il solo anno 2020 l'[articolo 149](#), D.L. 34/2020 aveva disposto l'incremento del citato limite a un milione di euro).

Sempre per completezza, viene fissato a un milione di euro il limite relativo ai c.d. subappaltatori edili che presentano un volume d'affari relativo all'anno precedente costituito almeno per l'80% da prestazioni rese nell'ambito di contratti d'appalto.

Al riguardo, si deve ricordare che il limite di compensazione in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali sia trimestrali.

Debiti iscritti a ruolo

Un importante vincolo alla compensazione dei crediti è legato a eventuali pendenze tributarie che il contribuente non ha correttamente versato in passato.

Ai sensi dell'[articolo 31](#), D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. La compensazione dei crediti fiscali torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "RUOL" istituito dalla [risoluzione n. 18/E/2011](#). Nel caso di compensazione in violazione alla disciplina in commento, è prevista una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.



Euroconference
Editoria

! « **NUOVA USCITA** »
GENNAIO 2021 »

CHECK LIST BILANCIO 2020

Autori: Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Prezzi di listino **Versione cartacea** **Versione e-book**
€ 40,00 **€ 34,00 + IVA 4%**

ACQUISTA ORA

Euroconference **NEWS**

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da **Sergio Pellegrino** e **Giovanni Valcarengi**

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

Iscriviti alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

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

DIRETTORE RESPONSABILE

Luca Caramaschi

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Guido Martinelli
Luca Caramaschi

COMITATO DI REDAZIONE

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

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

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

ABBONAMENTO ANNUALE 2021

Euro 130,00 Iva esclusa

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

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

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

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-652X

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

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