Euroconference

Associazioni e sport

Mensile di aggiornamento e approfondimento sugli enti associativi

Editoriale

Disciplina fiscale ETS: sono in corso le consultazioni nell'attesa della circolare definitiva ...

Luca Caramaschi 3

Attualità 4

Scadenzario

Principali scadenze dal 16 gennaio 2026 al 15 febbraio 2026 7

La fiscalità degli enti associativi

ETS-Sport: sono operative le recenti modifiche introdotte dal Legislatore

Luca Caramaschi 9

Gli effetti derivanti dall'entrata in vigore delle norme tributarie del Terzo settore a seguito degli ultimi indirizzi UE e interventi legislativi

Gabriele Sepio 16

L'ente filantropico: un nuovo modello di solidarietà

Chiara Borghisani 21

Quale destino per gli enti che perdono il Regime 398?

Francesca Colecchia 30

Norme, contratti e responsabilità

Il valore dello sport come strumento di inclusione sociale

Lina Musumarra 39

L'Osservatorio giurisprudenziale

L'Osservatorio giurisprudenziale di Gennaio 2026

Marilisa Rogolino e Francesco Scrivano 46

L’opinione

L’opinione

Guglielmo Anastasio 51

Il caso pratico

SSD: le regole per la stampa dei registri contabili dell’anno 2024

Luca Caramaschi e Chiara Ardenghi 55



Associazioni e Sport n. 1/2026

Disciplina fiscale ETS: sono in corso le consultazioni nell'attesa della circolare definitiva ...

Luca Caramaschi – Direttore rivista Associazioni e Sport

In data 19 dicembre 2025 l'Agenzia delle Entrate ha finalmente reso pubblico il testo della circolare con la quale ha inteso spiegare le disposizioni di carattere fiscale contenute nel titolo X del Codice del Terzo settore che, dallo scorso 1° gennaio 2026, e dopo quasi un decennio dalla Legge delega di riforma, riguarderanno tutti gli enti di Terzo settore con esercizio coincidente con l'anno solare (come anche precisato nel documento di prassi, per gli ETS con esercizio c.d. a cavallo, occorrerà attendere qualche mese per vedere operative le nuove disposizioni fiscali del codice). Senonché c'è un ma … che attiene alla non definitività delle precisazioni contenute nella richiamata circolare in quanto l'Agenzia delle Entrate, nel comunicato che ne ha preceduto la pubblicazione (visionabile all'indirizzo https: //www.agenziaentrate.gov.it/portale/consultazione-pubblica-del-19-dicembre-2025, afferma che si tratta di un documento in "consultazione" ovvero "provvisorio", quanto meno sino al prossimo 23 gennaio 2026, data che segna la fine del termine entro il quale sarà possibile formulare osservazioni e al quale certamente seguirà un tempo necessario all'Agenzia delle Entrate per elaborarle, decidere il da farsi, al fine di poter poi approvare il definitivo documento di prassi da mettere a disposizione di tutti gli operatori. Solo a quel punto avremo la posizione "ufficiale" dell'Agenzia delle Entrate su una disciplina fiscale che in termini applicativi si presenta complessa sotto diversi profili. Seppur le considerazioni da fare sarebbero già molte (in particolare sui meccanismi di verifica della natura commerciale o non commerciale dell'ente, sui quali la maggior parte dei chiarimenti si sofferma) rinviamo i contributi a commento dei diversi aspetti trattati nel documento di prassi al momento in cui lo stesso sarà reso definitivo. Nell'attesa, ripartiamo con il primo numero di AS con rinnovato entusiasmo, approfondendo alcune delle innumerevoli tematiche che un comparto come quello del non profit, oggetto di importanti riforme presenta, ora e nel prossimo futuro.

Buon inizio di Anno Nuovo a tutti!

Associazioni e Sport n. 1/2026

Agenzia delle Entrate

Agevolazioni per persone con disabilità: la guida dell'Agenzia delle Entrate
L'Agenzia delle Entrate, in data 24 dicembre 2025, ha pubblicato la guida aggiornata che illustra i benefici fiscali destinati alle persone con disabilità e le modalità per richiederli: dalle agevolazioni sui veicoli e sui sussidi tecnici e informatici e per l'eliminazione delle barriere architettoniche, a quelle per le spese sanitarie e per l'assistenza personale.

Agenzia delle Entrate, Guida "Le agevolazioni fiscali per le persone con disabilità", 24/12/2025

Coni

CONI: convocata la 1168ª riunione della Giunta Nazionale
La 1168ª riunione della Giunta Nazionale del CONI è convocata per martedì 20 gennaio 2026 e si svolgerà presso il Foro Italico, con inizio alle ore 10.
Nel corso della seduta saranno esaminati e discussi i seguenti punti all'ordine del giorno: l'approvazione del verbale della riunione del 17 dicembre 2025, le comunicazioni del Presidente, le tematiche relative all'attività olimpica e di alto livello, le attività delle Federazioni Sportive Nazionali, delle Discipline Sportive Associate e degli Enti di Promozione Sportiva, nonché le questioni inerenti all'attività antidoping. Seguiranno la trattazione degli affari amministrativi e l'esame delle varie ed eventuali proposte formulate dai membri della Giunta Nazionale.

Coni, news, 14/01/2026

Legge di bilancio 2026

Legge di bilancio per il 2026: novità rilevanti per il Terzo settore
La Legge n. 199/2025, c.d. Legge di bilancio 2026, è stata pubblicata sul S.O. n. 42/L della Gazzetta Ufficiale n. 301 del 30 dicembre 2025. Si compone di 21 articoli e, salvo espressa previsione, esplica i propri effetti a decorrere dal 1° gennaio 2026 come previsto dall'art. 21.
Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi per il Terzo settore.

Comma 790	**Contributo per la riqualificazione energetica e strutturale di immobili degli enti del Terzo settore e delle ONLUS** Viene modificata la disciplina con cui è stato istituito un Fondo per l'anno 2025, avente una dotazione di 100 milioni di euro, per il riconoscimento di contributi, relativi ad alcune tipologie di interventi nel settore edile, in favore delle ONLUS iscritte alla relativa anagrafe, nonché delle organizzazioni di volontariato e delle Associazioni di promozione sociale, interessate dal processo di trasmigrazione dai relativi registri speciali al Registro unico nazionale del Terzo settore. Si ricorda che gli interventi attengono alla riqualificazione energetica o strutturale.
Comma 840	**Indennità di discontinuità in favore dei lavoratori del settore dello spettacolo** Viene modificata la disciplina in materia di requisiti di accesso all'indennità di discontinuità in favore dei lavoratori del settore dello spettacolo: - innalzando da 30.000 a 35.000 euro il tetto massimo di reddito dichiarato al di sotto del quale è possibile avere accesso al beneficio; e - prevedendo un regime derogatorio per i lavoratori del cinema e dell'audiovisivo, più favorevole in termini di numero minimo di giornate di contribuzione richieste.
Commi 853 - 856	**Esenzione IMU immobili degli enti non commerciali di cui all'art. 1, comma 759, lett. g), Legge n. 160/2019** In considerazione dei principi contenuti nella Decisione 2013/248/UE, e nel Regolamento di cui al D.M. n. 200/2012, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'IMU di cui all'art. 1, comma 759, lett. g), Legge n. 160/2019, lo svolgimento delle attività assistenziali e delle attività sanitarie si intende

	effettuato, per gli effetti di cui all'art. 1, comma 2, Legge n. 212/2000, con modalità non commerciali quando le stesse: a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione Europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale; b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto del l'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio. Gli enti non commerciali di cui alla lett. a), beneficiano dell'esenzione IMU, laddove rispettino i requisiti prescritti dalla norma, indipendentemente da eventuali importi di partecipazione alla spesa da parte dell'utente o dei familiari in quanto tale forma di cofinanziamento risulta necessaria al fine di garantire la copertura del servizio universale. Ai fini dell'esenzione non è rilevante l'inserimento degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle attività assistenziali e delle attività sanitarie in una specifica categoria catastale. Da ultimo, con norma di interpretazione autentica è previsto che l'art. 1, comma 759, lett. g), Legge n. 160/2019, si interpreta nel senso che le attività didattiche, svolte negli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), TUIR, si intendono svolte con modalità non commerciali quando il loro corrispettivo medio percepito è inferiore al costo medio per studente (CMS) pubblicato annualmente dal Ministero dell'Istruzione e del Merito non ché dal Ministero dell'Università e della Ricerca. In ogni caso non si dà luogo al rimborso delle somme già versate.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

Avviso 2/2025: ammissione al finanziamento

Con Decreto direttoriale n. 376 del 15 dicembre 2025, ammesso alla registrazione della Corte dei Conti con il numero 1638 del 30 dicembre 2025, è stata disposta la concessione del finanziamento a favore di 57 iniziative e progetti utilmente collocati nella graduatoria di merito approvata con Decreto direttoriale n. 354 del 9 dicembre 2025.I progetti finanziati sono stati presentati da Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di Promozione Sociale, Reti associative e Fondazioni del Terzo Settore nell'ambito dell'Avviso n. 2/2025, secondo le modalità e i criteri previsti dalla procedura selettiva.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Decreto direttoriale n. 376, 15/12/2025

Contributi 2025 per ambulanze, beni strumentali e donazioni: pubblicate le linee guida

Sono state pubblicate le linee guida per la presentazione delle istanze relative ai contributi per l'acquisto di ambulanze, beni strumentali e per le donazioni, riferiti all'annualità 2025. Le disposizioni disciplinano modalità e termini per l'accesso ai contributi destinati agli enti del Terzo Settore aventi titolo. Possono presentare domanda per l'attribuzione dei contributi le organizzazioni di volontariato per l'acquisto di autoambulanze, di autoveicoli destinati ad attività sanitarie e di beni strumentali, nonché le fondazioni del Terzo Settore e le organizzazioni di volontariato per la donazione di beni a favore di strutture sanitarie pubbliche. La domanda di contributo, corredata dalla documentazione comprovante gli acquisti dei beni effettuati nel corso dell'anno 2025, dovrà essere trasmessa entro il 31 gennaio 2026. Il mancato rispetto del termine comporta l'esclusione dal contributo.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Linee Guida - Annualità 2025

Avviso 3/2024: pubblicato il Decreto per i progetti sull'intelligenza artificiale

È stato pubblicato il Decreto direttoriale n. 368 del 12 dicembre 2025, ammesso alla registrazione della Corte dei Conti in data 23 dicembre 2025 con il numero 1616, relativo all'Avviso 3/2024 per il finanziamento di progetti di rilevanza nazionale in materia di intelligenza artificiale, ai sensi

dell'articolo 72, D.L.gs. 117/2017, riferito all'annualità 2024.
Il provvedimento, in coerenza con gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento e le linee di attività individuate nell'atto di indirizzo, disciplina i criteri di selezione e valutazione dei progetti, nonché le modalità di assegnazione ed erogazione dei finanziamenti. Il Decreto definisce inoltre le procedure di avvio, attuazione e rendicontazione degli interventi finanziati, nel rispetto delle disposizioni normative vigenti.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Decreto direttoriale n. 368, 12/12/2025

Cessazione dell'Anagrafe delle Onlus dal 1° gennaio 2026

A decorrere dal 1° gennaio 2026 l'Anagrafe unica delle Onlus, tenuta dall'Agenzia delle Entrate, sarà soppressa. Le Onlus attualmente iscritte che intendano continuare a operare come enti del Terzo Settore dovranno presentare istanza di iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) entro e non oltre il 31 marzo 2026, ai sensi dell'articolo 34, comma 3, del D.M. 15 settembre 2020, n. 106. Entro il medesimo termine, le Onlus che intendano acquisire la qualifica di impresa sociale dovranno presentare istanza di iscrizione presso l'Ufficio del Registro delle imprese territorialmente competente, secondo quanto previsto dall'articolo 5, comma 2, D.Lgs. n. 112/2017.
L'istanza di iscrizione al RUNTS dovrà essere presentata esclusivamente in modalità telematica all'Ufficio RUNTS competente tramite il portale dedicato, utilizzando le credenziali SPID o CIE del legale rappresentante della Onlus interessata o del legale rappresentante della rete associativa di appartenenza. Per le Onlus dotate di personalità giuridica, la presentazione dell'istanza è effettuata a cura del notaio. L'iscrizione al RUNTS resta in ogni caso subordinata all'esito positivo dell'istruttoria svolta dall'Ufficio competente.
Ai fini dell'iscrizione, la Onlus dovrà indicare la sezione del RUNTS nella quale intende essere collocata e allegare l'atto costitutivo, ove esistente, lo statuto adeguato alle disposizioni inderogabili del Codice del Terzo Settore di cui al D.Lgs. n. 117/2017, nonché gli ultimi due bilanci consuntivi approvati, redatti secondo i modelli previsti dal D.M. n. 39/2020.
Sulla base dei documenti di prassi adottati dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, qualora dai due ultimi bilanci approvati emerga il superamento di almeno due dei limiti dimensionali previsti dall'articolo 30, comma 2, del D.lgs. n. 117/2017, la Onlus è tenuta alla nomina dell'Organo di controllo. Tale nomina è in ogni caso obbligatoria per le Onlus aventi natura giuridica di fondazione, ai sensi dell'articolo 30, comma 1, del medesimo decreto legislativo.
Ai fini della percezione del contributo del cinque per mille, l'ente interessato, anche successivamente all'iscrizione al RUNTS, dovrà comunicare tramite il sistema informativo del Registro i dati necessari per il pagamento del contributo, secondo le modalità e le scadenze stabilite dalla normativa vigente.
Si ricorda, infine, che le Onlus che non intendano procedere all'iscrizione al RUNTS, in conseguenza della perdita della qualifica, sono tenute alla devoluzione del patrimonio ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera f), del D.Lgs. n. 460/1997, previo rilascio del parere da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, avviso, 16/12/2025

Principali scadenze dal 16 gennaio 2026 al 15 febbraio 2026

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 gennaio 2026 al 15 febbraio 2026, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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

SCADENZE FISSE	
16 **gennaio**	**Versamenti IVA mensili** Scade oggi il termine di versamento dell'IVA a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre. I contribuenti IVA mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (arti. 1, comma 3, D.P.R. n. 100/1998) versano oggi l'IVA dovuta per il secondo mese precedente. **Versamento dei contributi INPS** Scade oggi il termine per il versamento dei contributi INPS dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata INPS, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione. **Versamento delle ritenute alla fonte** Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: – sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'IRPEF; – sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente; – sui redditi di lavoro autonomo; – sulle provvigioni; – sui redditi di capitale; – sui redditi diversi; – sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia. **Versamento ritenute da parte condomini** Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi. **Accise – Versamento imposta** Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

26 **gennaio**	**Presentazione elenchi INTRASTAT mensile e trimestrale** Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.
2 **febbraio**	**Sistema Tessera Sanitaria (STS)** Ultimo giorno utile per la trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle spese sanitarie riferite all'anno 2025. **Imposta di bollo virtuale** Scade oggi il termine per l'invio telematico della dichiarazione per la liquidazione definitiva dell'imposta di bollo assolta in modo "virtuale" per il 2025. **Presentazione elenchi INTRA 12 mensili** Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi INTRA-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre. **Presentazione del Modello UniEmens Individuale** Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.
15 **febbraio**	**Registrazioni contabili** Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro. **Fatturazione differita** Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente. **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche** Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Associazioni e Sport n. 1/2026

ETS-Sport: sono operative le recenti modifiche introdotte dal Legislatore

Luca Caramaschi – Dottore commercialista e revisore legale

Con il recente D.Lgs. n. 186/2025 (pubblicato nella G.U. Serie Generale n. 288 del 12 dicembre 2025), il Legislatore apporta le ultime (e rilevanti) modifiche all'impianto normativo introdotto con la Riforma del Terzo settore e che da qui a meno di 1 mese, in particolare dal 1° gennaio 2026 per enti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, esplicherà i suoi effetti anche dal punto di vista della disciplina fiscale a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni contenute nel Titolo X del D.Lgs. n. 117/2017 (gli articoli che vanno da 79 a 89). Il recente provvedimento, inoltre, introduce anche rilevanti novità in materia di IVA che avranno quindi un rilevante impatto non solo per gli enti di Terzo settore ma anche per le realtà sportive dilettantistiche, nonché per il comparto degli enti non commerciali in generale. Viene infine adeguato il testo originario della Legge n. 398/1991 al fine di tenere conto delle modifiche nel frattempo occorse al noto regime forfettario oggi applicabile al solo comparto sportivo dilettantistico. Tralasciando, quindi, le altre, seppur rilevanti, disposizioni del Decreto dettate in tema di crisi di impresa, concentriamo l'attenzione alle novità dettate il settore del non profit, evidenziandone di seguito i tratti principali.

Proroga al 2036 per le novità IVA

La prima novità, certamente quella di maggiore impatto, è rappresentata dal rinvio per un decennio delle rilevanti modifiche introdotte dall'art. 5, comma 15-*quater*, D.L. n. 146/2021. Per effetto di tali disposizioni, che vanno a modificare gli artt. 4 e 10, D.P.R. n. 633/1972, si sarebbe passati dal tradizionale regime di esclusione da IVA a quello di esenzione, con riferimento alla quasi generalità delle prestazioni che gli enti non commerciali pongono in essere nei confronti dei propri associati, tesserati, iscritti e partecipanti. Tale svolta che potremmo definire "epocale", e che avrebbe fatto transitare già da subito queste operazioni in un regime di rilevanza IVA con conseguenze anche sotto il profilo degli adempimenti previsti ai fini di tale imposta, è stata di fatto procrastinata a una data così lontana che, come si dice, "ne parleranno i posteri".

A scanso di equivoci, tuttavia, con l'entrata in vigore delle disposizioni fiscali contenute nel Codice del Terzo settore, trovano applicazione le poche disposizioni dettate in ambito IVA e che, principalmente vanno a interessare tutte quelle ipotesi di esclusione da IVA che sino a ora hanno trovato applicazione per il mondo delle ONLUS, e che ora troveranno applicazione per gli enti di Terzo settore, come meglio precisato nel successivo paragrafo.

Così come nel comparto sportivo dilettantistico continuerà anche nel 2026 a trovare applicazione quell'ipotesi "speciale" di esenzione recata dall'art. 36-bis, D.L. n. 75/2023, che a seguito del richiamato rinvio decennale delle modifiche apportate agli artt. 4 e 10, D.P.R. n. 633/1972, continua, pertanto, a rappresentare una valida alternativa per le situazioni nelle quali non trova applicazione la "sopravvissuta" disciplina di esclusione *ex* art. 4, D.P.R. n. 633/1972.

Regime di esenzione ONLUS esteso a tutti gli ETS

Con una delle modifiche tra le più attese dal comparto degli enti di Terzo settore che operano in determinati settori (in particolare in quelli sanitario e socio sanitario) che abbandoneranno la qualifica di ONLUS (regime abrogato definitivamente con l'entrata in vigore della parte fiscale della Riforma e cioè dal 1° gennaio 2026 per enti con esercizio coincidente con l'anno solare), il Legislatore interviene opportunamente sul comma 7 dell'art. 89, CTS, al fine di eliminare l'*incipit* "non commerciale", rendendo pertanto applicabile le disposizioni recate dagli artt. 3 e 10, D.P.R. n. 633/1972 a tutti gli enti di Terzo settore a prescindere dalla loro natura (non commerciale o commerciale che sia). Resteranno, pertanto, escluse dal regime di esenzione le sole imprese sociali costituite in forma societaria (si ricorda che trattasi anch'esse di enti di settore aventi natura commerciale e regolate dal D.Lgs. n. 112/2017).

Fa eccezione, infine, l'esenzione per le prestazioni di trasporto di malati o feriti per la quale il riferimento agli enti di Terzo settore avviene senza eccezioni, ricomprendendo quindi anche le imprese sociali costituite in forma di società.

Aliquota IVA 5% per imprese sociali costituite in forma societaria

Con una disposizione che "completa" l'assetto normativo appena descritto, viene uniformato il trattamento IVA delle imprese sociali costituite in forma societaria (come detto escluse dal regime IVA di esenzione) a quello delle cooperative sociali (che si ricorda sono considerate imprese sociali "di diritto"), estendendo quindi anche alle prime l'aliquota IVA del 5% prevista dal n. 1) della Tabella allegata al D.P.R. n. 633/1972 (e relativa alle prestazioni sanitarie, socio-sanitarie, assistenziali ed educative di cui al punto 27-*ter* dell'art. 10, D.P.R. n. 633/1972).

Le modifiche al nuovo limite di ricavi per il regime forfettario di OdV e APS

La soglia dei ricavi scende a 85.000 euro

Una seconda novità interessa la disciplina contabile e fiscale delle Organizzazioni di Volontariato (OdV) e delle Associazioni di Promozione Sociale (APS), enti di Terzo settore di "diritto" e destinatarie di uno speciale regime forfettario agevolato disciplinato dall'art. 86, D.Lgs. n. 117/2017.

Due sono le previsioni oggetto di modifica:

– la prima interviene proprio sulla disposizione recata dall'art. 86, CTS, che nella sua versione originaria condizionava l'accesso al regime forfettario al mancato superamento di una soglia di ricavi pari a 130.000 euro e che, nella versione novellata dal Decreto legislativo in commento, la riduce a 85.000 euro, in sintonia alla medesima soglia prevista per il regime forfettario delle persone fisiche al quale il regime forfettario per OdV e APS deliberatamente si ispira;
– la seconda interviene sulla previsione – di mero coordinamento in quanto dettata nell'attesa della piena operatività delle disposizioni del Titolo X del Codice del Terzo settore – recata dal comma 15-quinquies dell'art. 5, D.L. n. 146/2021 che disponeva l'esclusione da IVA per le prestazioni rese da OdV e APS che conseguivano ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro; detta soglia viene ora incrementata a 85.000 euro.
Tanto ai fini redditi quanto ai fini IVA, quindi, la soglia del regime forfettario speciale dettato per OdV e APS risulta dal 2026 definitivamente equiparata a quella del regime forfettario nazionale dettato per le persone fisiche titolari di partita IVA, in linea peraltro con le previsioni di rango comunitario.

Scatta l'esonero dagli obblighi di certificazione

Con una previsione di particolare vantaggio che apporta modifiche sia alla previsione contenuta nel comma 8 dell'art. 86, CTS, che alla lett. hh), art. 2, D.P.R. n. 696/1996, viene stabilito un esonero generalizzato dagli obblighi di certificazione ai fini IVA (quindi sia dall'obbligo di emissione della fattura elettronica che dei corrispettivi telematici) per le OdV e le APS che dovessero optate per il citato regime forfettario di cui all'art. 86, Codice. Si tratta di un'agevolazione specifica che differenzia il presente regime speciale dettato per OdV e APS dal regime forfettario nazionale dettato per le persone fisiche (per il quale invece permane in generale l'obbligo di certificazione delle operazioni ai fini IVA) e che trova la sua giustificazione nell'evitare un eccessivo aggravio di adempimenti amministrativi in capo a soggetti che svolgono in misura prevalente attività istituzionale che in quanto tale risulta priva di obblighi di natura fiscale.

Tassazione sospesa per le plusvalenze da riqualificazione in ETS non commerciale

Per effetto della introduzione di un nuovo art. 79-*bis* al D.Lgs. n. 117/2017 viene previsto che, in caso di passaggio di beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale in seguito al mutamento della natura dell'ente di Terzo settore, sia possibile optare in dichiarazione dei redditi per una "sospensione" del concorso della plusvalenza alla determinazione del reddito imponibile dell'ente; e ciò a condizione che i beni restino utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria finalizzata all'esclusivo perseguimento di finalità, civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

La nuova disposizione



Art. 79-*bis* – (Passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività esercitata)

1. In caso di passaggio di beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale, per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tale attività in applicazione delle disposizioni del presente decreto, gli enti del Terzo settore possono optare per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza di cui all'art. 86 del Tuir, a condizione e fintanto che i beni siano utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. L'opzione di cui al presente comma è esercitata nella dichiarazione dei redditi.

2. (La plusvalenza sospesa ai sensi del comma 1 concorre a formare il reddito imponibile dell'ente:

a) se i beni sono destinati dall'ente ad altre finalità diverse da quelle di cui al comma 1;

b) se i beni sono ceduti a titolo oneroso o in caso di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

3. Nell'ipotesi di cui al comma 2, lettera a), la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni all'atto della destinazione a finalità diverse ai sensi della medesima lettera a) e il costo non ammortizzato del bene all'atto del passaggio di cui al comma 1.

4. Nelle ipotesi di cui al comma 2, lettera b), la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito all'atto della cessione o del risarcimento, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato del bene all'atto del passaggio di cui al comma 1.

5. La plusvalenza realizzata, determinata ai sensi dei commi 3 e 4, concorre a formare il reddito ai sensi dell'art. 86, comma 4, Tuir.

6. Per gli enti di cui all'art. 4, comma 3, le disposizioni del presente articolo si applicano limitatamente ai beni inclusi nel patrimonio destinato e indicati nel regolamento, ai sensi del medesimo art. 4, comma 3.

Le modifiche alle disposizioni del Decreto IVA

Con una serie di modifiche che attengono alle regole riguardanti l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti da parte degli enti non commerciali (e che quindi interessano non solo gli enti di Terzo settore iscritti al RUNTS ma anche quegli enti che ne restano fuori) il Legislatore

interviene sugli artt. 19-*bis*2 e 19-*ter*, D.P.R. n. 633/1972. Vediamo quindi nel dettaglio la portata delle 2 modifiche.

Diventa "puntuale" la rettifica della detrazione per cambio di regime *ex* art. 19-*bis*2

Per effetto dell'abrogazione del comma 3 dell'art. 19-*bis*2, D.P.R. n. 633/1972, nei casi di mutamento del regime fiscale o del tipo di attività, l'ente (la modifica ha comunque portata generale e quindi applicabile a tutti i soggetti passivi IVA) non sarà più tenuto a rettificare la detrazione dell'IVA con riferimento a tutti i beni e/o servizi, ma dovrà applicare le disposizioni dettate in tema di rettifica analitica in relazione alla variazione nell'utilizzo dei singoli beni e servizi.

La nuova impostazione dell'art. 19-*bis*2

Il testo in vigore fino al 12/12/2025	Il nuovo testo in vigore dal 13/12/2025
1. La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi. 2. Per i beni ammortizzabili, la rettifica di cui al comma 1 è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio. 3. Se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.]	1. La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi. 2. Per i beni ammortizzabili, la rettifica di cui al comma 1 è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio. Comma Abrogato

Con riferimento ai beni ammortizzabili, ad esempio, si dovranno pertanto osservare le generali previsioni contenute nei commi 1 e 2 del citato art. 19-bis2, D.P.R. n. 633/1972, che prevedono la rettifica del quinto (beni mobili strumentali) o del decimo (immobili) dell'IVA corrispondente e non più la rettifica IVA per gli anni mancanti al compimento del quinquennio o del decennio rispetto alla data di entrata in funzione del bene.

Migliora la formulazione dell'art. 19-*ter* in tema di regole di detrazione per gli enti non commerciali

Con la sola finalità di migliorarne l'articolato normativo il Legislatore, con il recente Decreto legislativo interviene nella formulazione dell'art. 19-*ter*, D.P.R. n. 633/1972, norma rubricata "Detrazione enti non commerciali" e che detta appunto le specifiche disposizioni in tema di detrazione per detto specifico comparto. Di fatto viene operata una riscrittura dell'intero articolo.

In particolare, per segnalare gli adattamenti di maggior rilievo:

– sotto il profilo soggettivo di applicazione, non viene più fatto riferimento al comma 4 dell'art. 4, D.P.R. n. 633/1972, ma si richiamano in via generale «*i soggetti che svolgono attività economica in via non esclusiva*»;

– sotto il profilo oggettivo, viene direttamente esplicitato nel testo che tra gli acquisti vi sono anche quelli intracomunitari e che la quota detraibile va determinata «*secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati*».

Infine, con riferimento agli obblighi di contabilità separata ai fini IVA a cui gli enti non commerciali sono tenuti ai fini della detrazione IVA sui costi promiscui, viene riformulata la norma eliminando il riferimento normativo agli artt. 20 e 20-*bis*, D.P.R. n. 600/1973, indicando in modo più diretto che la separazione deve riguardare:

– le attività per cui gli enti rivestono la qualità di soggetti passivi:

– le attività "istituzionali" per cui gli enti non sono considerati soggetti passivi.

Da ultimo, per gli enti pubblici, si ribadisce che la separazione va realizzata secondo le regole previste per la contabilità pubblica obbligatoria adottata da tali enti per legge o statuto.

La nuova impostazione dell'art. 19-*ter*

Il testo in vigore fino al 12/12/2025	Il nuovo testo in vigore dal 13/12/2025
Per gli enti indicati nel comma 4 dell'art. 4 è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole. La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa alla attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli artt. 20 e 20-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile	1. Per i soggetti che svolgono attività economica in via non esclusiva, l'imposta relativa agli acquisti, anche intracomunitari, e alle importazioni di beni e servizi in parte utilizzati per fini estranei all'esercizio dell'attività economica, è ammessa in detrazione soltanto per la quota imputabile a tale attività economica e l'ammontare detraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. 2. Gli enti pubblici e privati e le società rientranti tra i soggetti di cui al comma 1, ai fini del diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti, anche intracomunitari, e alle importazioni di beni e servizi utilizzati, anche in parte, per l'attività economica, gestiscono con contabilità separata:

all'esercizio dell'attività commerciale o agricola. La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile. Per le Regioni, Province, comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca, la contabilità separata di cui al comma precedente è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto. Le disposizioni del precedente comma si applicano anche agli enti pubblici di assistenza e beneficenza ed a quelli di previdenza nonché all'Automobil Club d'Italia e agli automobile clubs.	a) le attività per cui sono soggetti passivi; b) le attività per cui non sono soggetti passivi. 3. Per le Regioni, Province, comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca, la contabilità separata di cui al comma 2 è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto. Le disposizioni del comma 2 si applicano anche agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza nonché all'Automobile Club d'Italia e agli automobile clubs.

Adeguato il testo delle disposizioni contenute nella Legge n. 398/1991

Come è noto, l'entrata in vigore delle disposizioni fiscali contenute nel Titolo X del Codice del Terzo settore (dal 1° gennaio 2026 con riferimento ai soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) ha determinato una contemporanea contrazione dell'ambito applicativo del regime forfettario di cui alla Legge n. 398/1991 il quale, per effetto di tali previsioni, risulta applicabile unicamente da società e associazioni sportive dilettantistiche di cui al D.Lgs. n. 36/2021 iscritte al solo Registro nazionale delle attività sportive (e non anche al Registro unico nazionale del Terzo settore posto che la doppia qualifica ne impedirebbe l'applicazione).

Con un intervento di mero coordinamento, il recente Decreto legislativo interviene dunque sull'art. 1, Legge n. 398/1991, al fine di recepire nella norma l'attuale limite dei proventi di 400.000 euro nonché di esplicitare l'applicabilità del regime forfettario direttamente anche alle associazioni e società (anche costituite in forma cooperativa) di cui all'art. 6, comma 1, lett. a), b) e c), D.Lgs. n. 36/2021.

Associazioni e Sport n. 1/2026

Gli effetti derivanti dall'entrata in vigore delle norme tributarie del Terzo settore a seguito degli ultimi indirizzi UE e interventi legislativi

Gabriele Sepio – Avvocato foro di Roma

L'articolo analizza le novità fiscali per gli enti del Terzo settore che entreranno in vigore a partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2025, a seguito delle novità recate dalla comfort letter UE e del D.L. n. 84/2025. Uno dei cambiamenti principali interessa il regime forfetario della Legge n. 398/1991 che verrà espressamente disapplicato per gli ETS e sarà sostituito da nuovi regimi fiscali previsti dal Codice del Terzo settore, spesso più vantaggiosi. Per le associazioni culturali, l'iscrizione al Registro unico del Terzo settore diventerà fondamentale per accedere a tali regimi agevolati ed evitare di ricadere nella tassazione ordinaria. Infine, sul fronte IVA, l'articolo segnala che l'entrata in vigore del nuovo regime di esenzione per i corrispettivi specifici versati dai soci è stata rinviata al 1° gennaio 2036, mantenendo fino ad allora l'attuale regime di esclusione dall'imposta per tali operazioni.

Premessa

L'avvio delle misure fiscali del Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017 o "CTS") segna un nuovo e importante capitolo per il mondo *non profit*. Entra finalmente in vigore, a partire dal prossimo anno, un sistema tributario organico per gli enti del Terzo settore destinatari, per la prima volta, di misure modulate sulla base dei diversi modelli organizzativi propri delle realtà ammesse ad iscriversi nel Registro unico (RUNTS).

Va tuttavia considerato che non tutte le norme fiscali del Codice erano in standby. Le misure recanti, ad esempio, il social *bonus* (art. 81, CTS), le agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali (art. 82, CTS), le deduzioni/detrazioni d'imposta per chi effettua donazioni al Terzo settore (art. 83, CTS) o l'esenzione IRES sugli immobili di organizzazioni di volontariato (OdV) e associazioni di promozione sociale (APS, art. 84, comma 2 e 84, comma 7) sono infatti già efficaci dal 2018. Applicandosi peraltro sia nei confronti degli enti iscritti al Registro unico, sia di quelli considerati nel novero del Terzo settore "in via transitoria", come le ONLUS.

Dal prossimo anno si chiuderà tuttavia il cerchio, posto che, da un lato, entreranno finalmente in vigore importanti misure che finora erano rimaste in attesa di un varo e, dall'altro, saranno abrogate misure storiche come, ad esempio, l'ipotesi di esclusione da IVA per le prestazioni istituzionali delle OdV (di cui all'art. 8, comma 2, Legge n. 266/1991) nonché il regime ONLUS di cui al D.Lgs. n. 460/1997. Nonché, come vedremo nel prosieguo, saranno espressamente disapplicati per gli ETS regimi forfetari quali quelli IRES e IVA di cui alla Legge n. 398/1991, sostituiti da altrettanti previsti dal CTS.

Le misure fiscali del Codice del Terzo settore: tempistiche ed effetti

Diverse sono le disposizioni fiscali che saranno operative a partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2025. Un termine, quest'ultimo, che è stato oggetto di recente intervento, in esito all'interlocuzione avviata dall'Italia con la D.G. Competition della Commissione UE e conclusasi con comfort letter del 7 marzo scorso, ove la Commissione UE – esaminando la disciplina recata dal CTS e dal D.Lgs. n. 112/2017 in materia di impresa sociale – ha riconosciuto che gli enti del Terzo settore si trovano in una situazione giuridica e fattuale diversa rispetto agli operatori for profit e che, pertanto, i regimi fiscali introdotti dal CTS non sono incompatibili con la disciplina in materia di aiuti di Stato. L'effetto derivante dalla citata interlocuzione è, dunque, che non si è resa necessaria alcuna autorizzazione formale da parte della Commissione UE così come descritta dall'art. 108, TFUE, salve alcune specifiche misure di sostegno che richiederanno ulteriori approfondimenti in sede UE.

Quali sono dunque le misure fiscali che saranno operative a partire dal prossimo anno?

– art. 79, comma 2-bis, CTS, recante i nuovi criteri di commercialità/non commercialità delle attività di interesse generale da parte degli enti del Terzo settore;

– artt. 80 e 86, CTS, recanti, rispettivamente, il regime forfettario per i ricavi commerciali degli ETS di natura non commerciale e il regime forfettario per le attività commerciali svolte da OdV e APS;

– art. 18, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 112/2017, che introduce specifiche esenzioni fiscali per le imprese sociali, in relazione agli utili reinvestiti nelle attività istituzionali.

L'operatività di queste disposizioni fiscali non scatta indistintamente dal 1° gennaio 2026: i termini di efficacia – inizialmente subordinate ad apposita autorizzazione UE in tema di aiuti di Stato – sono stati fissati a partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2025 con recente intervento di cui all'art. 8, D.L. n. 84/2025 conv. con modifiche in Legge n. 108/2025. Con la conseguenza, dunque, che tali disposizioni saranno efficaci a decorrere dal 1° gennaio 2026 per gli enti con esercizio finanziario coincidente con anno solare, ovvero, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 – ad esempio dal 1° settembre 2026 – per gli enti con esercizio finanziario a cavallo 1° settembre – 31 agosto.

Tipo di esercizio	Ipotesi di decorrenza dei nuovi regimi fiscali
Esercizio coincidente con anno solare	Dal 1 ° gennaio 2026
Esercizio non coincidente con anno solare	Dal primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 per quel dato ente. Ad esempio, per un ETS con esercizio che va dal 1° settembre al 31 agosto, i nuovi regimi fiscali si applicherebbero dal 1° settembre 2026.

L'abbandono del regime agevolato IRES e IVA di cui alla Legge n. 398/1991 e l'accesso al RUNTS

La Riforma del Terzo settore ha ridisegnato l'ambito soggettivo di applicazione di numerosi regimi fiscali, inclusa la **Legge n. 398/1991**. Storicamente questo regime – recante particolari modalità di determinazione forfettaria del reddito imponibile e dell'IVA da versare e l'esonero dagli adempimenti – è nato per le associazioni sportive dilettantistiche ed è stato esteso ad altre categorie di enti *non profit*. Vale a dire le società sportive dilettantistiche, nonché la generalità delle associazioni senza scopo di lucro, le pro loco, le associazioni bandistiche, cori amatoriali e filodrammatiche in forza di espressi rinvii previsti da legge.

Il Codice del Terzo settore ha modificato radicalmente questo quadro intervenendo lungo 2 diverse direttrici:

– l'abrogazione delle norme che estendevano il citato regime a enti diversi dalle ASD e SSD;

– la disapplicazione del regime di cui alla Legge n. 398/1991 per tutti gli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali.

Diversi sono gli aspetti da considerare sul punto. In primo luogo, l'ipotesi di disapplicazione prevista dal Codice a decorrere dal prossimo anno non interessa tutti gli ETS ma – come si evince dall'art. 89, CTS – solo gli enti del Terzo settore di cui all'art. 79, comma 1, CTS. Vale a dire gli ETS "diversi dalle imprese sociali". L'effetto che ne deriva è che, nella sostanza, il regime di cui alla Legge n. 398/1991 non viene meno per tutte le tipologie di ETS iscritti nel RUNTS. È il caso della società sportiva dilettantistica o dell'associazione che, al ricorrere dei requisiti previsti da legge, può dunque valutare l'ingresso nel Terzo settore come impresa sociale senza che ciò sia ostativo al mantenimento del regime di cui alla Legge n. 398/1991.

Discorso diverso, invece, per la generalità delle associazioni che si iscrivono nel RUNTS con qualifiche diverse da quella di impresa sociale – ad esempio, le ASD APS – per le quali il regime della Legge n. 398/1991 è espressamente disapplicato. Quest'ultime, in ogni caso, potranno accedere al regime di cui all'art. 86, CTS, che si pone come una sorta di modello attrezzato per la sostituzione di quello richiamato, nonostante se ne discosti per specifici aspetti sia formali sia sostanziali. Al pari della Legge n. 398/1991 si tratta di un regime che prevede una determinazione

forfetaria d'imposta. È tuttavia più vantaggioso ai fini IRES applicandosi un coefficiente di redditività pari rispettivamente all'1% o al 3% dei ricavi a seconda che l'ente sia una OdV o una APS. Con la specifica che il regime previsto dal CTS trova applicazione sui proventi commerciali derivanti sia dalle attività d'interesse generale sia dalle attività diverse svolte in chiave di autofinanziamento. A prescindere, dunque, dall'esistenza di una diretta connessione delle attività diverse con quelle istituzionali.

Ciò a differenza di quanto accade invece in ambito sportivo dilettantistico, ove le ASD/SSD continuano a beneficiare dell'agevolazione di cui alla Legge n. 398/1991 solo con riguardo alle prestazioni commerciali delle attività istituzionali e a quelle a esse connesse. Una previsione non del tutto in linea rispetto dall'attuale assetto recato dalla riforma dello sport ove il Legislatore, riprendendo quanto già rodato nel Terzo settore, introduce per la prima volta per ASD e SSD la possibilità di svolgere attività diverse da quelle principali, sempreché secondarie e strumentali secondo criteri ed entro limiti definiti da un decreto di prossima attuazione (art. 9, D.Lgs. n. 36/2021). La nozione di secondarietà non coincide tuttavia con quella di connessione richiesta dalla Legge n. 398/1991, con l'aggravio per gli enti dilettantistici che non tutte le attività diverse sono attratte nel regime di favore della Legge n. 398/1991. La conseguenza è che le attività secondarie che non siano strettamente connesse a quelle principali, pur essendo assorbite tra quelle diverse, non rientrerebbero nell'agevolazione di cui alla Legge n. 398/1991.

Altro tema riguarda, invece, le associazioni culturali che sono oggi prive della qualifica di ETS e per le quali l'accesso al RUNTS diventerà dirimente anche sotto il profilo fiscale. Dal prossimo anno, infatti, in assenza della qualifica di ETS, queste tipologie di enti perderanno una volta per tutte la possibilità di avvalersi del regime forfetario di cui alla Legge n. 398/1991 e dovranno dunque determinare il proprio reddito e l'IVA secondo le regole ordinarie previste dal TUIR e dal D.P.R. n. 633/1972 per gli enti non commerciali. Al di fuori del RUNTS queste realtà potranno comunque beneficiare del regime forfetario di cui all'art. 145, TUIR, che tuttavia appare meno favorevole di quello all'art. 80, CTS, che consente di determinare i ricavi ai fini IRES applicando coefficienti di redditività a scaglioni agli ETS non commerciali. Si tratta di un regime che infatti non dispone di alcuna soglia massima di ricavi ai fini dell'accesso, risultando in questo senso più vantaggioso anche rispetto al regime di cui alla Legge n. 398/1991.

La disciplina IVA: le ultime novità per gli enti associativi

Ulteriore aspetto di interesse per le associazioni culturali riguarda le novità IVA. Quest'ultime intervengono su un binario distinto e parallelo rispetto a quello della fiscalità del Terzo settore, entrambi caratterizzati da una lunga fase transitoria e rivolti a una platea di enti che, seppur non coincidente, si accomuna. Va tuttavia considerato che, mentre il percorso di riforma legato alle

misure fiscali del CTS è ormai giunto a conclusione, non altrettanto può dirsi con riguardo alla disciplina IVA degli enti associativi. Per quest'ultimi, infatti, il D.Lgs. n. 186/2025, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 288 del 12 dicembre 2025, ha rinviato al 1° gennaio 2036 l'entrata in vigore del regime di esenzione IVA sui corrispettivi specifici o contributi supplementari versati da soci, associati, partecipanti e tesserati per lo svolgimento delle attività istituzionali. Una proroga decennale che risponde allo scopo di assicurare un congruo arco temporale entro cui proseguire il confronto tra l'Italia e la Commissione UE per una soluzione in grado di rispondere alle esigenze del diritto unionale e stabilizzare il quadro giuridico in ambito IVA rimasto finora sospeso tra discipline transitorie e proroghe annuali.

L'effetto derivante è che resta, anzitutto, fermo fino al 2036 il regime di esclusione IVA per le attività rese in conformità ai fini istituzionali da parte di associazioni culturali, sportive dilettantistiche e di promozione sociale verso corrispettivi specifici o contributi supplementari in favore di soci, associati o partecipanti e tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali. Si pensi, ad esempio, alla quota di iscrizione versata dagli associati per la frequenza a un corso che continuerà dunque a restare fuori campo IVA. Un assetto che consentirà di assicurare un allineamento del trattamento fiscale tra imposte dirette e IVA. Ai fini IVA tali operazioni restano infatti escluse dal campo di applicazione IVA, ancorché fino al 31 dicembre 2035. Ciò in linea con il trattamento previsto ai fini delle imposte dirette ove queste tipologie di entrate percepite dagli enti continueranno a beneficiare del regime di decommercializzazione in forza delle previsioni di cui all'art. 148, comma 3, TUIR per ASD/SSD che siano fuori dal RUNTS o delle nuove previsioni di cui all'art. 79, CTS, per gli ETS o 85, CTS, per le APS.

Associazioni e Sport n. 1/2026

L’ente filantropico: un nuovo modello di solidarietà

Chiara Borghisani – Dottore commercialista

Si ripercorre l’evoluzione storica degli enti caritativi italiani: dalle Misericordie medievali alle Congregazioni di carità (Legge Rattazzi) fino alla trasformazione delle Opere Pie in IPAB con la Legge Crispi (1890). Dopo decenni di attività assistenziali, dagli anni ‘80 la natura pubblica delle IPAB viene rimessa in discussione e il D.Lgs. n. 207/2001 avvia la loro trasformazione in aziende pubbliche o enti privati (spesso fondazioni).
Con la Riforma del Terzo settore e l’istituzione del RUNTS, queste realtà devono valutare l’iscrizione come ETS, con vantaggi (benefici fiscali, trasparenza, strumenti di fund raising) ma anche nuovi obblighi gestionali e di rendicontazione. Il contributo approfondisce la qualifica di “ente filantropico”, non come tipo di ente ma come qualifica ottenibile tramite iscrizione al RUNTS: può riguardare associazioni riconosciute o fondazioni e richiede personalità giuridica. L’attività tipica è la beneficenza (erogazione gratuita di denaro, beni o servizi a soggetti svantaggiati o a sostegno di attività di interesse generale), ma si chiarisce – anche richiamando lo Studio Notarile n. 28/2024 – che l’elemento decisivo non è tanto il “tipo” di attività quanto la modalità erogativa e gratuita. È, invece, incompatibile con la qualifica lo svolgimento di attività di interesse generale a titolo oneroso a meno che le stesse non siano inquadrate tra le attività “diverse”, nel rispetto dei limiti di legge recati dall’art. 6, D.Lgs. n. 117/2017. Centrale è anche la gestione del patrimonio: le rendite sono ammesse se in forma “statico-conservativa” e non imprenditoriale; in questo quadro si inseriscono chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate (circolari e risoluzioni) e l’esenzione prevista dall’art. 84, CTS, per determinati redditi immobiliari. Il modello dell’ente filantropico viene infine presentato come leva strategica per sostenere e potenziare il Terzo settore.

Gli enti caritativi vantano una storia secolare: le origini risalgono al Medioevo, con la nascita delle Misericordie nella città di Firenze, risalente alla prima metà del 1200, volte all’esercizio effettivo della carità. Nel corso dell’800 si sviluppano le pubbliche Congregazioni di carità, istituite dalla Legge Rattazzi, per amministrare i beni delle Opere Pie e assistere i poveri a livello comunale, creando un primo modello unificato di assistenza *post*-unitaria, sebbene la sua applicazione fosse inizialmente facoltativa. Solo con la Legge Crispi (1890) l’istituzione delle Congregazioni fu resa obbligatoria trasformando le Opere Pie in IPAB (Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza) sotto vigilanza statale.

Per oltre un secolo le IPAB operarono in svariati ambiti dell'assistenza (1923) e della beneficenza (ricoveri per anziani, per minori) attraverso la gestione dei loro patrimoni. Dalla metà degli anni '80 la loro natura pubblica, e l'amministrazione dei loro beni, fu messa in discussione dalla Corte Costituzionale che portò all'avvio di un processo di riforma sfociato nel D.Lgs. n. 207/2001 che ha previsto la trasformazione in aziende pubbliche o enti di diritto privato.

Le *ex* IPAB che, a seguito delle Leggi regionali emanate con il compito di definire criteri e modalità dell'attuazione del D.Lgs. n. 207/2001, si sono trasformate in Fondazioni di diritto privato, sono oggi chiamate (in taluni casi forzatamente "obbligate", se pensiamo alle ONLUS) a scegliere se divenire enti del Terzo settore e la sezione alla quale iscriversi.

Negli ultimi anni il panorama del Terzo settore italiano ha vissuto una profonda trasformazione, culminata con l'istituzione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS). Per un ente impegnato nella realizzazione di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, la scelta di iscriversi al RUNTS rappresenta un passaggio strategico di grande rilevanza.

Entrare nel RUNTS significa aderire formalmente alla nuova cornice normativa degli enti del Terzo settore (ETS), con la possibilità di accedere a benefici fiscali dedicati, maggiore trasparenza e riconoscibilità pubblica, nonché nuovi strumenti per la raccolta fondi e la collaborazione con istituzioni e partner. Allo stesso tempo, comporta l'adozione di specifici obblighi gestionali, contabili e di rendicontazione, che richiedono una valutazione attenta e consapevole.

L'iscrizione al RUNTS comporta la necessità di scegliere la sezione alla quale iscriversi in aderenza con le caratteristiche oggettive, soggettive e di governance del richiedente l'iscrizione.

Nel presente contributo sarà approfondita la figura giuridica dell'ente filantropico, quale naturale evoluzione degli enti caritativi.

La storia brevemente delineata e la caratterizzazione della gestione del patrimonio vedremo essere gli elementi "guida" per delineare il corretto posizionamento all'interno del RUNTS dell'ente filantropico che costituisce una delle particolari qualifiche di Terzo settore acquisibili da un ente giuridico mediante l'iscrizione al RUNTS. L'ente filantropico non è un tipo (o sottotipo di ente) bensì una qualifica giuridica:

– la costituzione e la qualificazione di ente filantropico sono effetti giuridici tra loro distinti e separati: la prima presuppone l'*iter* costitutivo valido per il tipo di soggetto giuridico prescelto, la seconda si ottiene attraverso l'iscrizione al RUNTS;

– la qualifica di ente filantropico può essere acquisita sia da enti costituiti appositamente con l'intenzione di ottenerla attraverso l'iscrizione all'apposita sezione del RUNTS, sia da enti non costituiti con questo scopo e già esistenti da tempo che attraverso la modifica del proprio statuto (che non si sostanzia in una trasformazione a meno che l'ente sia costituito in forma diversa da

associazione o fondazione) e l'eventuale acquisizione della personalità giuridica ai sensi dell'art. 22, CTS, procedono all'iscrizione nella sezione c) del RUNTS.

Sotto un profilo soggettivo, ai sensi dell'art. 37, comma 1, D.Lgs. n. 117/2017, «*gli enti filantropici sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione*». Sono queste, pertanto, le uniche forme giuridiche che possono avere o assumere quegli enti che intendano qualificarsi come enti filantropici.

Per i soggetti già costituiti privi di personalità giuridica[1], poiché l'ente filantropico richiede la personalità giuridica, dovranno in sede di iscrizione al RUNTS acquisire contestualmente la stessa ai sensi e per gli effetti del citato art. 22, CTS. Il Legislatore ha inteso riservare ai soggetti personificati la possibilità di qualificarsi come enti filantropici sia in ordine alla tutela dei terzi (per i quali il patrimonio netto positivo costituisce garanzia per il soddisfacimento delle obbligazioni assunte) sia in ordine al controllo esercitato su tali enti dalle Autorità competenti.

Sotto un profilo oggettivo le *ex* IPAB svolgono attività riconducibili al settore di cui alla lett. a) sociale, b) sanitario, c) socio sanitario, d) educativo e u) beneficenza, dell'art. 5, D.Lgs. n. 117/2017 (CTS).

È questo l'elemento discriminate della nostra analisi: la corretta riconducibilità, nel rispetto delle norme particolari che ne regolano l'esercizio[2], delle attività che l'ente svolge.

Ricordiamo che l'ente del Terzo settore deve svolgere attività d'interesse generale (condizione necessaria e sufficiente per potersi qualificare come ETS), può svolgere attività diverse (se statutariamente indicato) e può svolgere attività di raccolta fondi ai sensi dell'art. 7, D.Lgs. n. 117/20017.

Il tema da dirimere è legato alla possibilità, per l'ente filantropico di svolgere attività ulteriori oltre all'attività di beneficenza. La norma recata dall'art. 37, D.Lgs. n. 117/2017, gli enti filantropici sono ETS costituiti «*al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale*», è chiara nell'attribuire agli enti filantropici una specifica attività di interesse generale, la lett. u) beneficenza, ma pone una serie di interrogativi in ordine alla possibilità di svolgere attività ulteriori rispetto a quella recata dalla citata lett. u).

Sul punto esaminiamo la normativa che aiuti a perimetrare tale attività.

Beneficenza indica l'insieme delle attività dirette a sostenere persone in stato di bisogno, assicurando assistenza materiale, morale o economica senza finalità di lucro.

In termini più ampi, significa:

[1] Di fatto solo per le associazioni poiché le fondazioni "nascono" necessariamente con personalità giuridica.

[2] Art. 5, D.Lgs. n. 117/2017: Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi a oggetto.

– aiutare persone o gruppi svantaggiati;
– soddisfare bisogni primari (cibo, alloggio, cure, sostegno economico);
– promuovere il benessere e la dignità umana;
– operare a favore della collettività per fini solidaristici.

Tradizionalmente, la beneficenza veniva associata a interventi caritatevoli e distribuzione di aiuti; nel contesto contemporaneo, assume anche una funzione più strutturale di promozione dell'inclusione e riduzione delle disuguaglianze.

Nel linguaggio del Terzo settore e della normativa italiana, la beneficenza è considerata una finalità di utilità sociale, che trova declinazione[3] in 2 macroaree in ragione del soggetto verso il quale è rivolta:

– beneficenza diretta: è l'attività con cui l'ente eroga direttamente beni, servizi o denaro ai soggetti svantaggiati. L'ente identifica i destinatari e fornisce direttamente il beneficio;
– beneficenza indiretta: consiste nel sostenere altri soggetti (enti o organismi) che realizzano attività di beneficenza diretta. L'ente sostiene economicamente o logisticamente chi svolge l'aiuto in sua vece.

Alla luce delle considerazioni avanzate è possibile sostenere che l'attività sociale, quella sanitaria, quella socio sanitaria e quella educativa, attività caratterizzanti gli enti caritativi, possono essere svolte dall'ente filantropico?

Sul punto è di estremo interesse lo Studio Notarile n. 28/2024[4] che ha approfondito il tema delle attività esercitabili dall'ente filantropico.

> *«È necessario* [...] *osservare come l'attività erogativa che caratterizza gli enti filantropici in realtà non abbia una sostanza precisa, perché l'erogare rappresenta, nell'ordinamento giuridico del Terzo settore, più una modalità dell'agire che un'attività di uno specifico tipo o con uno specifico oggetto. Non a caso, nella definizione generale di ente del Terzo settore fornita dall'art. 4, comma 1, D.Lgs. 117/2017, l'"erogazione gratuita di denaro, beni o servizi" rientra tra le possibili "forme" dell'attività di interesse generale, accanto all'"azione volontaria", alla "mutualità" e alla "produzione o scambio di beni o servizi".*
>
> *Da ciò consegue che, anche considerato il generico riferimento a "denaro, beni o servizi" presente nell'art. 37, comma 1, tutte le attività di interesse generale di cui all'art. 5, comma 1, possono in linea di principio svolgersi con metodo erogativo e costituire dunque l'oggetto specifico dell'attività erogativa degli enti filantropici».*

Gli enti filantropici potrebbero pertanto erogare, ad esempio, interventi e servizi sociali (lett. a), interventi e prestazioni sanitarie (lett. b), educazione, istruzione e formazione professionale (lett. d), pur potendosi qualificare come enti filantropici.

[3] Circ. n. 59/2007.
[4] *Gli enti filantropici del Terzo settore: natura giuridica, fattispecie e disciplina* – Prof. Antonio Fici 17 dicembre 2024.

Lo Studio si spinge oltre nell'affermare che:

> «[...] *un ente filantropico, infatti, potrebbe sostenere persone svantaggiate o attività di interesse generale anche mediante lo svolgimento, in forma erogativa, di attività che non sono di interesse generale. La legge non pone alcun limite al riguardo, limitandosi a stabilire che l'attività dell'ente filantropico debba avere una specifica finalità. Gli enti filantropici, pertanto, possono erogare tanto attività di interesse generale quanto attività che di per sé non sono di interesse generale ai sensi dell'art. 5, comma 1, D.Lgs. 117/2017, ma lo diventano se svolte da enti filantropici con le modalità e per le finalità previste dalla legge.».*

L'elemento qualificante l'attività di un ente filantropico non è pertanto il tipo di attività esercitata (purché riconducibile nell'ambito dell'art. 5, CTS) ma la modalità con la quale la stessa è esercitata, che deve essere a titolo squisitamente gratuito a favore di soggetti svantaggiati o di attività di interesse generale[5].

L'attività erogativa degli enti filantropici deve infatti essere gratuita e rivolta a sostenere (categorie di) persone svantaggiate[6] oppure attività di interesse generale. L'attività filantropica è rivolta sia a soggetti svantaggiati[7] (dimensione soggettiva) sia ad attività di interesse generale (dimensione oggettiva)[8] (si noti bene: non solo ETS ma attività di interesse generale perseguite da qualsiasi soggetto non profit) e si contraddistingue per l'assoluta gratuità della stessa.

Il citato Studio 28/2024 prosegue affermando che:

> *«La necessaria gratuità dell'attività erogativa è anche l'inevitabile conseguenza dell'individuazione legislativa delle prevalenti fonti di finanziamento degli enti filantropici: tra le fonti indicate all'art. 38, comma 1, non compaiono infatti "ricavi per prestazioni", ma soltanto ricavi di natura non corrispettiva. Qualunque sia l'attività concretamente svolta dall'ente filantropico, essa dovrà pertanto essere caratterizzata dalla gratuità. Un ente che svolga attività di interesse generale a titolo oneroso, in cambio di eventuali controprestazioni o corrispettivi (a carico dei beneficiari dell'attività o di eventuali "terzi paganti"), non potrà dunque qualificarsi come ente filantropico.».*

[5] Intendendosi per tali quelle recate dall'art. 5, D.Lgs. n. 117/2017, e quelle di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 112/2017.

[6] Studio n. 28/2024: Non potrebbero pertanto acquisire e conservare la qualifica di enti filantropici enti che, pur erogando gratuitamente beni e/o servizi, lo facciano in favore di persone che non possano in alcun modo ritenersi "svantaggiate" (si pensi ad esempio ad un ente filantropico che eroghi prestazioni sanitarie a persone abbienti o a tutte le persone residenti in un certo territorio, ad esempio una Regione d'Italia, a prescindere dal fatto che siano svantaggiate), ferma restando la possibilità, come successivamente si spiegherà, che queste attività siano svolte dall'ente filantropico come attività "diverse" ai sensi dell'art. 6. Le persone svantaggiate devono poi essere individuate e sostenute per "categorie". Da qui l'impossibilità di qualificare "filantropici" enti che si propongano di sostenere singoli individui o gruppi predeterminati e ristretti di individui (ad esempio, i membri di una singola famiglia), ancorché "svantaggiati".

[7] Risoluzione n. 75/E/2023: l'individuazione dei destinatari dell'attività rispondente alla finalità di sostegno (soggettiva) può essere compiuta applicando il criterio direttivo di cui all'art. 4, comma 1, lett. b), Legge delega n. 106/2016 in modo da far coincidere la platea dei destinatari con la categoria presente nell'art. 10, comma 2, lett. a) D.Lgs. n. 460/1997 ovvero «*persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari*».

[8] Art. 37, D.Lgs. n. 117/2017: gli enti filantropici sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale.

La gratuità è requisito qualificante assoluto, non essendo nemmeno possibile prevedere, come per le OdV ai sensi dell'art. 33, comma 3, CTS, il mero rimborso spese.

Naturale conseguenza della statuizione sopra riportata è che l'ente filantropico potrà vendere i propri beni o servizi, di interesse generale o non, quale attività diversa, nei limiti per lo svolgimento di attività "diverse" ai sensi dell'art. 3, D.M. n. 107/2021[9].

Con siffatto vincolo stringente in ordine alla non corrispettività delle attività di interesse generale svolte, si inserisce la previsione dell'art. 38, CTS, applicabile esclusivamente agli enti filantropici laddove prevede che gli enti filantropici traggono le risorse economiche necessarie allo svolgimento della propria attività principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali e attività di raccolta fondi.

Come chiaramente indicato nella risoluzione n. 75/E/2023 l'attività dell'ente filantropico deve caratterizzarsi per l'assenza di corrispettività, anche sotto forma di incremento patrimoniale.

Negli enti filantropici, il patrimonio non è pertanto un mezzo neutro ma lo strumento e insieme la garanzia della missione.

In relazione alle rendite patrimoniali, la già menzionata risoluzione n. 75/E/2023 chiarisce il concetto di gestione statico conservativa del patrimonio (ai fini della fruizione della previsione recata dall'art. 84, comma 2, CTS, di cui diremo) riconducendola all'assenza di un contesto produttivo caratterizzato da organizzazione di mezzi e personale. La gestione statico conservativa del patrimonio si sostanzia per l'assenza di un'organizzazione di impresa, con l'erogazione anche di servizi complessi, e si "limita" al percepimento dei redditi fondiari. Questione dirimente ai fini della corretta allocazione delle rendite del patrimonio immobiliare tra le attività diverse rispetto alla qualificazione di redditi fondiari scaturenti dalla gestione statico conservativa del patrimonio.

Sulla questione si era già espressa la *ex* Agenzia per le ONLUS in 2 documenti, parere 15 marzo 2005 e parere 24 marzo 2001, nei quali l'Agenzia si era espressa in ordine alla possibilità per una ONLUS di detenere partecipazioni, in società o in società impresa sociale, senza che questo qualificasse lo svolgimento di una attività diversa da quelle recate dall'art. 10, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 460/1997, ma si sostanziasse in una mera gestione statico conservativa del patrimonio.

Anche l'Agenzia delle Entrate si è espressa in ordine alla qualificazione di ciò che costituisce "gestione statico conservativa del patrimonio" con 2 circolari: la circolare n. 15/E/2022 e la circolare n. 35/E/2023. In particolar modo la circolare n. 35/E/2023 recita:

[9] Art. 3, comma 1, D.M. n. 107/2021 Le attività diverse di cui all'art. 6 del Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 si considerano secondarie rispetto alle attività di interesse generale qualora, in ciascun esercizio, ricorra una delle seguenti condizioni:
a) i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente del Terzo settore;
b) i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del Terzo settore.

«Come precisato dalla circolare n. 15/E, al fine di escludere lo svolgimento di una attività organizzata in forma di impresa, occorre verificare, caso per caso, che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato. La sussistenza o meno di un'organizzazione in forma di impresa va riscontrata in base a circostanze di fatto, valutando il complesso degli elementi che caratterizzano in concreto la situazione specifica.

Fermo restando che la verifica della sussistenza del requisito della commercialità dell'attività svolta richiede una valutazione, da effettuare caso per caso, delle modalità con le quali è svolta la gestione del patrimonio immobiliare, si evidenzia che elementi, quali ad esempio la numerosità degli immobili, la durata dei contratti di locazione, le risorse destinate a tale scopo, costituiscono, in via generale, indici rilevanti ma non esaustivi per stabilire l'esistenza dei presupposti ai fini della fruizione dell'agevolazione in argomento.

A titolo esemplificativo, si potrebbe incorrere in una gestione degli immobili di tipo commerciale nel caso in cui l'ente disponga di una pluralità di immobili che concede in locazione per brevi periodi di tempo, pubblicizzando gli annunci relativi alla locazione dei propri immobili anche attraverso portali telematici, e assicurando una determinata gamma di servizi accessori (fornitura di pasti, auto, guide turistiche o altri servizi collaterali) che implichi l'adozione di un sistema organizzativo complesso.

Diversamente, la semplice riscossione di canoni derivanti da contratti di locazione di durata pluriannuale, anche se riferita a un numero rilevante di immobili, 11 non implica di per sé lo svolgimento di un'attività commerciale, in quanto, in questo caso, l'ente si limita a gestire il proprio patrimonio attraverso un impiego minimo di risorse, comunque rapportate all'entità del patrimonio stesso e alle necessità della sua gestione statico conservativa e di mero godimento patrimoniale.

Dagli esempi sopra riportati, si evince che l'eventuale gestione imprenditoriale della locazione dovrà essere accuratamente valutata sulla base della presenza contemporanea di una pluralità degli elementi sopra descritti e non sulla base di un singolo elemento.».

Le argomentazioni poste a fondamento della posizione assunta dall'Agenzia per le ONLUS e dalla stessa Agenzia delle Entrate, ammissibilità della detenzione quale gestione statico conservativa del patrimonio, possono *mutatis mutandis* essere spese per inquadrare il caso di specie.

Il possesso di immobili e le rendite (sotto forma di locazioni) ritraibili dagli stessi non possono di per sé configurare lo svolgimento di un'attività immobiliare ("diversa" nel mondo ETS) se non attraverso un'analisi della modalità con la quale viene di fatto "esercitata" tale attività.

A maggior chiarimento riportiamo un passaggio interessante del citato parere dell'Agenzia delle ONLUS del 2005:

> *«Per definizione, infatti, quando si parla di attività in senso proprio si fa sempre riferimento all'attuazione di un complesso di operazioni reali, tra loro connesse ed organizzate, che non può certamente ravvisarsi nell'ipotesi del semplice possesso di quote societarie finalizzato alla sola percezione di dividendi provenienti eventualmente dalle stesse. In casi di questo genere, appare indubitabile che la titolarità di partecipazioni in capo ad un ente rappresenti unicamente una forma di impiego del patrimonio – ovvero un investimento dello stesso – che può determinare il godimento "passivo" dei frutti da esso originati senza implicare in sé lo svolgimento strumentale di alcuna attività.».*

Riportando quanto espresso dall'Agenzia nel caso di possesso di immobili, se lo stesso si sostanzia, lo ribadiamo, nella stipula di contratti di affitto, senza l'aggiunta di servizi ulteriori (servizio di portineria, servizio di pulizia degli appartamenti, fornitura di pasti, ecc.), non si può ravvisare sicuramente "un complesso di operazioni reali" tali da configurare l'esercizio di una attività.

Come risaputo l'ente di Terzo settore non commerciale determina il reddito complessivo come sommatoria delle diverse categorie di reddito.

Per l'ente filantropico opera l'art. 84, comma 2-bis, D.Lgs. n. 117/2017, che prevede un'ipotesi di esenzione per i redditi di immobili destinati allo svolgimento di attività non commerciali. In questo contesto si inserisce il chiarimento fornito dalla già citata risoluzione n. 75/E/2023 con cui l'Agenzia delle Entrate si sofferma per la prima volta sulla nuova punteggiatura dell'art. 84, comma 2, CTS, frutto della modifica apportata dal c.d. Decreto Semplificazioni (D.L. n. 73/2022).

Il nuovo testo vede l'introduzione di 2 sole virgole a creare un inciso, senza variazioni lessicali.

Modifica che, come rilevato dall'Agenzia delle Entrate, vuole rendere esplicito che il presupposto per fruire dell'esenzione IRES – dato dalla destinazione esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali – si riferisce ai redditi che gli enti filantropici ritraggono dalla gestione immobiliare e non agli immobili stessi.

In virtù di questa sfumatura, l'Agenzia delle Entrate conferma che l'esenzione si applica ai proventi derivanti dalla gestione del patrimonio immobiliare, inclusa la locazione, a condizione che questi non siano inseriti in un contesto produttivo, caratterizzato da organizzazione di mezzi e personale.

La tipicità degli enti filantropici legata alla necessità che l'ente sia personificato, che l'attività erogativa sia gratuita, al netto della possibilità di esercitare attività diverse qualificando in tale ambito anche la AIG rese dietro remunerazione, e che i beneficiari dell'attività siano persone svantaggiate o enti (non necessariamente enti del Terzo settore ma semplicemente senza scopo di

lucro) dediti allo svolgimento di attività di interesse generale, trova come notevole agevolazione, la non concorrenza al reddito dei proventi scaturenti dalla gestione del patrimonio.

Il nuovo modello organizzativo introdotto dal D.Lgs. n. 17/2017, quale naturale erede degli enti caritativi, riveste un ruolo centrale per lo sviluppo del Terzo settore nel suo complesso, potendo fungere da volano grazie al sostegno delle attività di interesse generale. È questa una prospettiva da esplorare e valorizzare.



Associazioni e Sport n. 1/2026

Quale destino per gli enti che perdono il Regime 398?

Francesca Colecchia – Responsabile settore consulenze Arsea S.r.l.

Con il 2026 entra pienamente in vigore il Titolo X del Codice del Terzo settore e gli enti del Terzo settore che risultano iscritti anche nel registro delle attività sportive dilettantistiche dovranno applicare nuove regole sia per l'individuazione del reddito imponibile che per la liquidazione delle imposte dirette e indirette. Proviamo a fare il punto della situazione in attesa che sia pubblicata la circolare dell'Agenzia delle Entrate ma evidenziando alcuni aspetti che emergono dalla lettura della relativa bozza sottoposta a consultazione pubblica.

L'entrata in vigore delle disposizioni contenute nel Titolo X del Codice del Terzo settore, le modifiche all'art. 148, TUIR, e i soggetti legittimati a utilizzare ancora il regime di cui alla Legge n. 398/1991

Come è noto, alcune disposizioni fiscali contenute nel Titolo X del Codice del Terzo Settore (CTS) entrano in vigore a partire dall'esercizio successivo al 31 dicembre 2025 con conseguente disapplicazione di alcune disposizioni del Testo Unico delle imposte sui redditi (si fa in particolare riferimento agli artt. 143, comma 3, 144, commi 2, 5 e 6, 148 e 149, TUIR) ma anche del regime di semplificazione e forfetizzazione delle imposte previsto dalla Legge n. 398/1991 in favore dei nuovi regimi opzionali previsti dagli artt. 80 e 86, CTS, o del regime di cui all'art. 145, TUIR.

L'entrata in vigore è pertanto legata all'esercizio sociale del sodalizio: se si tratta di un esercizio solare le nuove regole trovano applicazione a partire dal 1° gennaio 2026, se si tratta di esercizio diverso, ad esempio 1° settembre – 31 agosto, le novità si applicheranno solo dal 1° settembre 2026 per cui fino al 31 agosto 2026 l'associazione potrà continuare ad applicare eventualmente il regime di cui alla Legge n. 398/1991.

Soggetti che possono ancora utilizzare il regime di cui alla Legge n. 398/1991

Il regime resta opzionabile per le associazioni e società sportive dilettantistiche.

Le associazioni sportive dilettantistiche che assumono anche la qualifica di enti del Terzo settore non possono più applicarlo per espressa previsione normativa mentre si ritiene che possano optare per tale regime le società sportive dilettantistiche iscritte nel registro delle imprese sociali in quanto il divieto – di cui all'art. 89, CTS – è espressamente contemplato per gli enti del Terzo settore di cui

all'art. 79, comma 1, ossia per gli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali. Di diverso tenore appare però la bozza di circolare laddove afferma che il regime di cui alla Legge n. 398/1991:

> *«non potrà più trovare applicazione in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che sceglieranno di assumere la qualifica di enti del Terzo settore iscrivendosi nel RUNTS».*

Del pari, il Regime 398 non potrà più trovare applicazione, a prescindere dall'iscrizione o meno nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni proloco, nonché alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro essendo stata abrogata la norma che aveva esteso l'applicazione del regime agevolato alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro loco.

Quando è necessario aprire la partita IVA e come liquidare le imposte

Le premesse

In considerazione del fatto che solo gli enti associativi erano ammessi al regime di cui alla Legge n. 398/1991, ci soffermeremo esclusivamente su questa tipologia di sodalizi che potrebbero assumere la qualifica di:

1. ente del Terzo settore nella forma di:
   - associazione di promozione sociale;
   - organizzazione di volontariato;
   - società di mutuo soccorso;
   - ente filantropico;
   - ente del Terzo settore generico;
   - rete associativa;
2. associazione costituita ai sensi del Codice civile, che non si iscrive nel RUNTS in quanto non può (non sono enti del Terzo settore le Amministrazioni pubbliche, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile) o in quanto non è interessata ad accedere ai benefici contemplati dal CTS.

Per comprendere gli effetti delle novità fiscali è necessario distinguere se l'associazione:

a) svolga o meno attività fiscalmente rilevante;

b) qualora svolga attività fiscalmente rilevante, quale sia il reddito maturato da tale attività atteso che i regimi fiscali forfettari sono vincolati al rispetto di determinati plafond;

c) si qualifichi o meno come ente non commerciale perché i regimi fiscali opzionabili sono legati alla qualificazione dell'associazione come ente non commerciale.

Le associazioni che non percepiscono entrate di natura sinallagmatica

Non sono interessati ai regimi fiscali le associazioni che non percepiscono introiti di natura sinallagmatica in quanto non chiamate ad aprire una posizione IVA e non tenute a liquidare le imposte.

Si qualificano come introiti di natura non sinallagmatica i seguenti ricavi:

1. quota di adesione o contributo associativo annuale, ossia quanto viene versato dall'associato per sostenere le spese generali dell'associazione e non per fruire di specifici servizi;
2. erogazioni liberali;
3. contributi da 5 per mille e 2 per mille;
4. contributi da pubbliche Amministrazioni a sostegno di specifici progetti o a generico sostegno delle attività istituzionali o ancora contributi legati a percorsi di coprogettazione ai sensi del CTS (in tal senso Direzione regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 904-785/2024);
5. ricavi derivanti da occasionale attività di raccolta fondi mediante cessione di beni di modico valore o prestazioni di servizi ai sovventori (realizzata nel rispetto delle linee guida ministeriali se si tratta di ente del Terzo settore).

In caso di dubbi sulla natura di contributo o corrispettivo erogato da una PA arrivano in soccorso i chiarimenti offerti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 34/E/2013.

Le associazioni che percepiscono corrispettivi specifici dai propri associati e assimilati

Qui si rende necessario distinguere tra:

a) enti non commerciali di tipo associativo che rientrano nelle categorie tassativamente indicate dall'art. 148, TUIR;

b) associazioni di promozione sociale;

c) enti del Terzo settore diversi dalle associazioni di promozione sociale.

Con l'entrata in vigore del Titolo X, CTS, viene modificato anche l'art. 148, comma 3, TUIR, per cui non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici versati da associati e assimilati ad enti non commerciali di tipo associativo (in possesso dei requisiti attinenti all'assenza di scopo di lucro, democraticità e trasparenza declinati nell'art. 148, comma 8, TUIR) riconducibili esclusivamente alle seguenti categorie:

a) politiche;

b) sindacali;

c) di categoria;

d) religiose;

e) assistenziali;

f) sportive dilettantistiche

essendo escluse dal beneficio – a partire dall'esercizio successivo al 31 dicembre 2025 – le associazioni:

a) culturali, che potranno beneficiare dell'agevolazione solo se assumeranno la qualifica di associazione di promozione sociale o eventualmente di diverso ente del Terzo settore non commerciale;

b) di promozione sociale, in quanto destinatarie di analoga agevolazione prevista dall'art. 85, CTS;

c) di formazione *extra*-scolastica della persona, che potranno beneficiare dell'agevolazione solo se assumeranno la qualifica di associazione di promozione sociale o eventualmente di diverso ente del Terzo settore non commerciale.

Per le associazioni culturali e di formazione extra-scolastica della persona si apre quindi la necessità di valutare l'iscrizione nel RUNTS o di continuare a operare ai sensi del solo Codice civile monitorando che i corrispettivi specifici versati dagli associati – che dovranno essere fatturati e che concorreranno alla base imponibile – non superino, unitamente alle eventuali attività commerciali, le entrate di natura non sinallagmatica nel corso dell'esercizio, pena la perdita della qualifica di ente non commerciale.

Cambiano anche le caratteristiche dei destinatari dei servizi perché si possa applicare l'agevolazione nel caso di associazioni di promozione sociale: mentre infatti l'art. 148, TUIR, prevede l'agevolazione sui corrispettivi specifici versati da:

> *«iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali»*

l'art. 85, CTS prevede che l'agevolazione si applichi alle associazioni di promozione sociale con riferimento ai corrispettivi specifici versati da:

> *«iscritti, dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, di altre associazioni di promozione sociale che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o iscritti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta percento da enti del Terzo settore».*

Ne consegue che per una APS l'introito percepito da una associazione facente parte del medesimo ente locale o nazionale è fiscalmente agevolato solo se chi effettua il versamento sia a sua volta una APS, requisito che non viene previsto invece dal TUIR.

In merito alla qualificazione dei destinatari appaiono interessanti i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella bozza di circolare che si sofferma sulla figura degli iscritti. Mentre originariamente il MEF[1] riteneva la locuzione "iscritti" un sinonimo di associati, quindi di persone comunque titolari del diritto di voto, più di recente l'Agenzia delle Entrate[2] ha ammesso la figura degli iscritti senza diritto di voto come possibili soggetti che versano corrispettivi che non concorrono alla formazione della base imponibile dell'associazione. Tale orientamento viene confermato nella bozza di circolare dell'Agenzia delle Entrate dove si riconosce la figura dell'iscritto privo di diritto di voto ma persona che esprime:

> *«un forte e duraturo legame con l'associazione stessa attraverso ad es. il versamento della quota di iscrizione al pari degli associati veri e propri e il tesseramento all'organizzazione nazionale di riferimento. Inoltre, gli iscritti e l'associazione di riferimento devono essere inseriti in un contesto organizzativo nazionale, all'interno del quale dovrà emergere, tuttavia, la partecipazione degli enti periferici alla vita democratica dell'ente nazionale».*

Questa interpretazione "estensiva" solleva però dubbi rispetto alla distinzione tra iscritti e tesserati e sicuramente affievolisce il principio di democraticità che dovrebbe connotare gli enti associativi ammessi a regimi fiscali agevolati.

Con riferimento agli altri enti del Terzo settore non commerciali, l'attività di interesse generale svolta è non commerciale solo se i corrispettivi – versati da associati e/o terzi – non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici delle PA e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento. I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari. Per attività – secondo le prime indicazioni offerte nella bozza di circolare – devono intendersi tutte le iniziative ascrivibili a una delle attività di interesse generale contemplate dall'art. 5, CTS, quando indicate nello statuto dell'ente. In questo caso l'agevolazione è espressamente prevista sotto il profilo delle imposte sui redditi mentre si

[1] Con la circolare n. 124/1998, il Ministero delle Finanze ha ritenuto che «*Circa i destinatari delle attività agevolate, si segnala che vengono menzionati espressamente nel nuovo testo, accanto agli associati o partecipanti, "gli iscritti" non richiamati dal previgente testo, riferendosi la norma agevolativa anche alle associazioni politiche e sindacali*»

[2] Agenzia delle Entrate – risposta a interpello n. 115/E//2024 in cui afferma che «*Gli iscritti, pur non beneficiando dei diritti di partecipazione e voto nelle assemblee dell'associazione, esprimono il proprio legame con l'associazione stessa attraverso il versamento della quota di iscrizione (al pari degli associati veri e propri) parte della quale vale come quota di tesseramento all'organizzazione nazionale. La spettanza dell'agevolazione nei confronti di soggetti diversi dagli associati, quali gli iscritti, può riconoscersi, quindi, a condizione che gli stessi e l'associazione di riferimento siano inseriti in un contesto organizzativo nazionale, all'interno del quale dovrà emergere, tuttavia, la partecipazione degli enti periferici alla vita democratica dell'ente nazionale. Ciò risponde alla ratio della norma agevolativa tesa a incentivare sotto il profilo fiscale i proventi derivanti, non dalla generalità degli utenti destinatari delle attività istituzionali rese, ma solo da parte di coloro cui sia comprovato l'inserimento (come associati, iscritti e tesserati) all'interno dell'«unica organizzazione locale o nazionale»*.

dovrà verificare, caso per caso, se applicare l'IVA, se operare in regime di esenzione IVA o se applicare ancora il regime di non assoggettamento ad IVA di cui all'art. 4, D.P.R. n. 633/1972.

L'associazione che svolge attività commerciale

Le associazioni che ricevono introiti fiscalmente rilevanti in via non occasionale o comunque derivanti da attività che richiede una organizzazione complessa, anche laddove svolta occasionalmente, devono aprire la partita IVA e possono eventualmente optare per un regime di forfetizzazione delle imposte, ossia:

a) il regime di cui all'art. 145, TUIR, per gli enti non commerciali;

b) il regime di cui all'art. 86, CTS, previsto solo per alcune associazioni di promozione sociale e organizzazioni di volontariato;

c) il regime di cui all'art. 80, CTS, previsto per gli enti del Terzo settore, ivi incluse le associazioni di promozione sociale e le organizzazioni di volontariato che non possono/vogliono optare per il regime di cui all'art. 86, CTS.

Il regime di cui all'art. 145, TUIR

Per gli enti non commerciali di tipo associativo non iscritti al RUNTS risulta applicabile l'art. 145, TUIR, che prevede la forfetizzazione delle imposte attraverso l'applicazione i seguenti coefficienti di redditività:

a) con riferimento alle prestazioni di servizi:

1. fino a 15.493,71 euro, coefficiente 15%;
2. da 15.493,72 euro a 185.924, euro 48, coefficiente 25%;

b) con riferimento alle altre attività:

1. fino a 25.822,84 euro, coefficiente 10%;
2. da 25.822,85 euro a 516.456,90 euro, coefficiente 15%;

all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali a cui sommare l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli artt. 86 (plusvalenze patrimoniali), 88 (sopravvenienze attive), 89 (dividendi e interessi) e 90 (proventi immobiliari), TUIR.

Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

A differenza del regime di cui alla Legge n. 398/1991, che prevede la forfetizzazione al 50% dell'IVA introitata («*fatta eccezione per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, in relazione alle quali la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un terzo*»), tale regime prevede una liquidazione in regime IVA da IVA, con conseguente espletamento di tutti gli adempimenti connessi.

Il regime di cui all'art. 86, CTS

L'art. 86, CTS, introduce un regime forfetario riservato esclusivamente agli enti non commerciali che si qualificano come associazioni di promozione sociale o come organizzazioni di volontariato quando nel periodo d'imposta precedente abbiano percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 85.000 euro, fatta salva una diversa soglia armonizzata a livello comunitario. Per gli enti di nuova costituzione si applica il criterio previsionale.

La bozza di circolare afferma che nel plafond debbano essere imputati i ricavi derivanti dallo svolgimento di attività generale svolte con modalità commerciali («*e quindi non a copertura dei costi effettivi anche utilizzando la clausola di salvaguardia dello sforamento nel triennio del 6%*») nonché le attività diverse da quelle di interesse generale "se svolte in forma d'impresa" («*non rientrando i proventi derivanti da attività commerciali svolte in modo occasionale, riconducibili tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. i),TUIR*») e i corrispettivi derivanti dalla raccolta fondi effettuate in modo continuativo. Per la verifica del limite dei ricavi percepiti nel periodo d'imposta precedente, si applica il criterio di competenza o di cassa prescelto nell'esercizio precedente mentre dall'esercizio in cui opera l'art. 86, CTS, l'ente determinerà il reddito imponibile applicando i coefficienti di redditività ai ricavi incassati nell'anno.

Il regime prevede la forfetizzazione delle imposte dirette (commi da 1 a 6), regole speciali ai fini IVA (commi da 7 a 16) nonché alcune importanti semplificazioni gestionali.

Per quanto concerne le imposte dirette il coefficiente è del 3% per le associazioni di promozione sociale (come nel regime di cui alla Legge 398/1991) mentre è del 1% per le organizzazioni di volontariato.

Per quanto concerne l'IVA, il tributo non si applica – e non si detrae – esattamente come avviene per imprese e professionisti in regime minori.

Rispetto alle semplificazioni si evidenzia che le APS e le OdV che esercitano l'opzione:

– sono esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie (comma 5);

– sono escluse dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 9-bis, D.L. n. 50/2017);

– non sono tenute ad operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali, pur essendo obbligate a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto (comma 6). È tuttavia facoltà degli stessi enti operare le ritenute alla fonte, senza che tale comportamento costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario;

– non sono soggette all'obbligo di certificazione ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. hh), D.P.R. n. 696/1996, mentre a differenze delle associazioni sportive dilettantistiche in Regime 398 sono

sempre tenute all'emissione della fattura (si ricorda che le associazioni in Regime 398 possono eventualmente non emettere la fattura quando non sia il cliente a richiederlo e quando non si tratti di servizi di sponsorizzazione, cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie);

– sono esonerate dal versamento dell'imposta e da ogni altro adempimento IVA;

– sono esonerate, in caso di ricezione di fatture elettroniche, dall'obbligo di conservazione digitale delle stesse, anche qualora abbiano volontariamente comunicato ai cedenti/prestatori il loro indirizzo telematico o abbiano provveduto a registrare la PEC o il codice destinatario, abbinandoli univocamente alla loro partita IVA mediante utilizzo del servizio di registrazione offerto dall'Agenzia delle Entrate. Resta, in tale evenienza, l'obbligo di conservazione del documento cartaceo;

– sono esonerate dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA e dalle comunicazioni relative alle liquidazioni periodiche, nonché dall'obbligo di tenuta dei registri IVA delle fatture ricevute ed emesse;

– è prevista la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie di beni e l'esclusione dall'IVA per gli acquisti intracomunitari di beni (ad eccezione degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi o soggetti ad accisa), entro la soglia annuale complessiva di 10.000 euro al netto dell'imposta, oltre la quale si applicano le regole ordinarie.

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono in ogni caso tenuti a:

– numerare le fatture di acquisto e le bollette doganali e a conservare i documenti emessi e ricevuti, in coerenza con quanto previsto dall'art. 22, D.P.R. n. 600/1973;

– integrare le fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa;

– presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità previste dal D.P.R. n. 322/1998.

Il regime di cui all'art. 80, CTS

L'art. 80, CTS, introduce un regime forfetario per la determinazione del reddito d'impresa riservato agli ETS non commerciali. Il regime non prevede la forfetizzazione dell'IVA che viene quindi liquidata applicando i criteri generali in relazione alle specifiche attività esercitate.

Il regime è quindi analogo a quello previsto dall'art. 145, TUIR, su cui ci siamo già soffermati ma rispetto a questo si distingue in quanto può essere utilizzato anche dagli ETS non commerciali che si trovano in contabilità ordinaria, in quanto hanno superato i limiti previsti dall'art. 18, D.P.R. n. 600/1973.

Secondo la bozza di circolare, il regime forfettario non si applica solo alle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali e alle attività diverse (si legge in realtà che il regime si

applica ai «*ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e diverse di cui agli artt. 5 e 6 del CTS, quando svolte con modalità commerciali,*» ma questo porrebbe dei dubbi sull'applicabilità del regime forfettario ai ricavi da attività diverse svolte con modalità non commerciali: si auspica che in fase di elaborazione finale della circolare sia chiarito il punto) ma anche ai proventi derivanti dall'attività di raccolta fondi svolta in forma continuativa.

I coefficienti di redditività sono i seguenti:

a) attività di prestazioni di servizi:

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7%;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10%;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17%;

b) altre attività:

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5%;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7%;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14%.

Nell'ipotesi di contemporaneo esercizio di attività di prestazioni di servizi e di altre attività si applica il coefficiente stabilito per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi. Al reddito determinato applicando i coefficienti di redditività si aggiunge poi l'ammontare dei componenti positivi del reddito d'impresa di cui agli artt. 86 (plusvalenze patrimoniali), 88 (sopravvenienze attive), 89 (dividendi ed interessi) e 90 (proventi immobiliari), TUIR, esattamente come previsto per chi opta per il regime di cui all'art. 145, TUIR.

Si tratta sempre di un regime opzionale e l'esercizio dell'opzione avviene nella dichiarazione annuale dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

Anche chi opta per il regime di cui all'art. 80, CTS, è escluso dall'applicazione degli ISA.

Associazioni e Sport n. 1/2026

Il valore dello sport come strumento di inclusione sociale

Lina Musumarra – Avvocato – Professore a contratto di diritto dello sport, Università Luiss Guido Carli

Il D.Lgs. n. 62/2024, in conformità con la Convenzione ONU del 13 dicembre 2006 sui diritti delle persone con disabilità, ha ridefinito il concetto di disabilità, favorendo la nascita di un quadro di riferimento che riconosce la disabilità non come una limitazione, ma come una condizione da valorizzare.
In questo contesto legislativo lo sport non è più solo uno strumento di recupero fisico, ma assume un ruolo cruciale per garantire la piena partecipazione delle persone con disabilità alla vita sociale, culturale e lavorativa.

Premessa

Secondo i dati riportati dal Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, che rappresenta l'anagrafe dello sport italiano, la rete dello sport organizzato è composta da oltre 100.000 associazioni e società sportive dilettantistiche con almeno un tesseramento attivo, di cui circa 6.000 con attività dedicate a persone con disabilità.

Il riconoscimento dell'attività sportiva nella Costituzione italiana evidenzia come lo sport debba essere praticato e coltivato come un prezioso alleato nell'educazione, nell'inclusione sociale e nel miglioramento del benessere complessivo di tutti i cittadini[1].

Il Parlamento europeo, con la risoluzione del 7 ottobre 2025, ha definito i principi guida del futuro "Modello Sportivo Europeo", riconoscendo lo sport come bene pubblico fondato su «*solidarietà, integrità, inclusione e sostenibilità*».

In particolare, la Commissione europea e gli Stati membri devono impegnarsi a proteggere il valore sociale dello sport, attraverso una strategia a lungo termine (2028-2034), integrando salute, educazione, sostenibilità e diritti sociali.

Lo sport europeo:

> *«deve rimanere uno spazio di libertà e partecipazione, dove ogni atleta, giovane o adulto, possa esercitare il proprio diritto di praticare sport in sicurezza, dignità e uguaglianza».*

Nel rapporto presentato dal Censis nel mese di dicembre 2025 sul tema «*Il valore sociale delle funzioni istituzionali del CONI*» è stato, infatti, evidenziato come la pratica sportiva, a livello

[1] Cass. n. 20790/2024.

amatoriale o agonistico, costituisce uno dei più importanti ambiti di investimento sociale:

> *«promuove l'educazione, la tutela della salute, l'inclusione dei più fragili, stili positivi di vita e di convivenza collettiva».*

Lo sport non è solo competizione, performance, ma uno «*straordinario fenomeno di massa, inclusivo, che crea relazioni, promuove incontri, conoscenza, condivisione*»[2].

L'esercizio concreto dell'inclusione, che oltrepassa ogni barriera legata alle diversità, è «*il motore vero, molto efficace, dell'upgrading della coesione sociale delle comunità*», rompendo ogni vincolo e disparità per rendere la pratica sportiva un diritto effettivo per tutti[3].

Sport e disabilità: il quadro normativo nazionale

È fondamentale evidenziare che la visione inclusiva dello sport per le persone con disabilità non è sempre stata parte integrante della sua storia.

In passato, infatti, l'attività sportiva per le persone con disabilità era spesso vista come un mezzo terapeutico, finalizzato prevalentemente al miglioramento delle capacità motorie e, di riflesso, alla qualità della vita.

La concezione sportiva si limitava, quindi, a un approccio riabilitativo, non riconoscendo ancora lo sport come un diritto universale.

Dal punto di vista del quadro normativo si evidenzia, infatti, come il continuo dialogo tra ordinamenti, supportato dai progressi della scienza medica, ha creato le condizioni per garantire la piena tutela delle aspettative degli atleti con disabilità, non solo come partecipazione alle competizioni, ma anche sotto il profilo dell'accesso al lavoro sportivo.

Il D.Lgs. n. 36/2021 ha segnato un passo significativo nel riconoscimento delle pari opportunità, garantendo una protezione adeguata a tutti i lavoratori sportivi, senza distinzioni[4].

Più in generale, tra gli obiettivi perseguiti dalla riforma dello sport vi è quello di promuovere l'attività motoria, l'esercizio fisico strutturato e l'attività fisica adattata quali strumenti idonei a facilitare l'acquisizione di stili di vita corretti e funzionali all'inclusione sociale, alla promozione della salute, nonché al miglioramento della qualità della vita e del benessere psico-fisico sia nelle persone sane,

[2] Dalla ricerca del Censis la funzione di educazione ai valori esercitata dallo sport è largamente riconosciuta dagli italiani: il 74,9% dei giovani rileva che lo sport contribuisce a «*promuovere i valori di rispetto, lealtà nella competizione e altruismo*».

[3] Attraverso l'attività fisica e sportiva si promuove il miglioramento delle condizioni di salute e del benessere psicofisico degli individui: l'art. 2, comma 1, lett. o), D.Lgs. n. 81/2008 ("Testo Unico sicurezza sul lavoro") definisce il concetto di salute quale «*stato di completo benessere fisico, mentale e sociale, non consistente solo in un'assenza di malattia o infermità*».

[4] L'art. 15 stabilisce l'obbligo per gli atleti tesserati di rispettare le norme del CONI, del CIO, del CIP e dell'ICP; l'art. 25 ritiene espressamente applicabili al lavoratore sportivo gli accordi collettivi stipulati dalle Federazioni sportive nazionali e dalle Discipline Sportive Associate, incluse quelle paralimpiche; l'art. 28-*bis* garantisce, dal 1° gennaio 2024, agli atleti paralimpici aventi lo *status* di lavoratori dipendenti del settore pubblico o del settore privato, purché rientranti nella categoria del «*più alto livello tecnico agonistico*», secondo la definizione prevista dal CIP, «*il mantenimento del posto di lavoro e del trattamento economico e previdenziale da parte del datore di lavoro*»; l'intero Titolo VI ha disciplinato, in particolare, l'inserimento degli atleti con disabilità fisiche e sensoriali nei Gruppi sportivi militari e dei Corpi civili dello Stato, equiparando la loro posizione a quella degli atleti normodotati anche sotto il profilo del trattamento economico per tutta la durata del rapporto di lavoro sportivo.

sia nelle persone affette da patologie, incentivando, altresì, la pratica sportiva dei cittadini con disabilità, garantendone l'accesso alle infrastrutture sportive, quale misura volta ad assicurare il pieno inserimento nella società civile (art. 3, lett. b) e f), D.Lgs. n. 36/2021).

Per quanto concerne l'attività fisica adattata si richiamano le norme contenute nel predetto decreto relative al riconoscimento della figura professionale del chinesiologo delle attività motorie preventive e adattate in persone con disabilità, nonché quelle riguardanti le palestre della salute, quali strutture di natura non sanitaria, sia pubbliche sia private, dove sono svolti programmi di esercizio fisico strutturato e attività fisica adattata, con l'indicazione del professionista supervisore (ovvero il chinesiologo, munito di un titolo accademico, o altro professionista dotato di specifiche competenze, quale l'istruttore di specifica disciplina in possesso di una equipollente abilitazione professionale).

Per quanto concerne l'accessibilità agli impianti sportivi – i quali rientrano a pieno titolo tra le infrastrutture sociali, in quanto spazi di comunità capaci di attivare processi virtuosi di rigenerazione sociale – sulla base del processo di aggiornamento strutturato della Banca Dati realizzata dalla società Sport e salute in forma di "catasto dinamico" delle strutture sportive, occorre evidenziare le vistose disparità territoriali: 77.000 impianti sportivi, con una media di 131 strutture ogni 100.000 abitanti.

Il 44% degli impianti risale agli anni '70-'80, con molte strutture obsolete, di cui l'8% inutilizzabile e oltre il 20% inaccessibile alle persone con disabilità[5].

Si richiamano in tal senso, rispettivamente, nell'ambito della riforma dello sport, l'art. 8, D.Lgs. n. 38/2021, il quale prevede l'emanazione del Regolamento Unico delle norme tecniche di sicurezza per gli impianti sportivi, individuando criteri progettuali e gestionali orientati a garantire, in particolare, l'accessibilità e la fruibilità degli impianti stessi[6], nonché il D.Lgs. n. 40/2021 in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali[7], il quale ha introdotto norme specifiche a favore delle persone con disabilità favorendone la più ampia partecipazione.

Fondamentale in questo percorso per rendere lo sci e gli sport invernali accessibili a tutti è il ruolo svolto dalle associazioni e scuole di sci e il supporto dei progetti statali e regionali per la formazione di operatori specializzati e la fornitura di attrezzature adatte[8].

[5] Nel settore del fitness, l'accessibilità nelle palestre e l'inclusività rappresentano parametri fondamentali per garantire che l'attività fisica sia fruibile da tutti, indipendentemente dalle capacità individuali. La progettazione degli ambienti e delle attrezzature devono consentire l'ingresso e l'utilizzo da parte di persone con diverse abilità, eliminando barriere architettoniche e sensoriali. Gli spazi di allenamento devono evolversi in centri altamente tecnologici attraverso l'utilizzo dell'intelligenza artificiale, che permetta di strutturare allenamenti *ad hoc* per ogni esigenza, includendo supporti visivi dettagliati e istruzioni chiare.

[6] Sotto il profilo della tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro occorre conoscere, accogliere e gestire la diversità valorizzando l'unicità delle persone attraverso un approccio inclusivo che tenga conto delle "specifiche necessità". La cultura della sicurezza inclusiva è caratterizzata dal benessere organizzativo ed equità, pari opportunità e assenza di discriminazioni dirette e indirette nell'accesso al lavoro, nel trattamento e nelle condizioni di lavoro, nella formazione professionale. Il recente Accordo Stato-Regioni n. 59/2025, indica tra i contenuti della formazione per i dirigenti e i datori di lavoro l'inserimento dei lavoratori con disabilità e le norme in materia di accomodamento ragionevole per garantire la partecipazione attiva della persona con disabilità. La figura del responsabile dei processi di inserimento delle persone con disabilità è diventata obbligatoria dal 2024 in tutte le PA, di cui al D.Lgs. n. 165/2001, mentre in ambito privato si fa riferimento a soggetti che possono assumere una diversa denominazione, come disability manager o Disability Access Officers (DAO) in ambito sportivo, con il ruolo di facilitazione/mediazione.

[7] Come integrato dalle modifiche apportate dalla Legge n. 119/2025, di conversione del D.L. n. 96/2025.

[8] Tra i progetti finanziati in questi anni si ricorda quello della Regione Valle d'Aosta "Lo sci per tutte le abilità", per rendere il territorio più inclusivo, accessibile e fruibile da parte delle persone con disabilità motorie, sensoriali e intellettive.

In questo quadro normativo si inserisce un altro provvedimento di particolare importanza per il riconoscimento dei diritti delle persone con disabilità, ovvero il D.Lgs. n. 62/2024[9], il quale, in conformità con la Convenzione ONU del 13 dicembre 2006 sui diritti delle persone con disabilità e applicando i principi eurounitari in materia[10], ha ridefinito il concetto di disabilità, favorendo la nascita di un quadro di riferimento che riconosce la disabilità non come una limitazione, ma come una condizione da valorizzare.

Un primo elemento riformatore è l'introduzione della nozione di «*persona con disabilità*», definita come colei che presenta:

> *«durature compromissioni fisiche, mentali, intellettive o sensoriali che, in interazione con barriere di diversa natura, possono ostacolare la piena ed effettiva partecipazione nei diversi contesti di vita su base di uguaglianza con gli altri, accertate all'esito della valutazione di base».*

Secondo il modello biopsicosociale[11], la disabilità:

> *«più che essere l'esito inevitabile di un presunto stato 'naturale' dell'individuo, dipende dall'incapacità delle strutture sociali di adeguarsi alle diverse esigenze di questi soggetti per consentirne la completa inclusione».*

Di conseguenza, la disabilità non risulta più legata a parametri medici, bensì all'intera gamma degli ostacoli che limitano la persona nei contesti di vita[12].

Un secondo elemento riformatore è costituito dall'introduzione di una chiara definizione di «*accomodamento ragionevole*», ovvero:

> *«modifiche e adattamenti necessari ed appropriati che non impongano un carico sproporzionato o eccessivo per assicurare alle persone con disabilità il godimento e l'esercizio, su base di eguaglianza con gli altri, di tutti i diritti umani e le libertà fondamentali»*[13].

---

[9] Adottato in attuazione della Legge delega n. 227/2021.

[10] Si richiama, in particolare, la comunicazione della Commissione europea *Strategia per i diritti delle persone con disabilità 2021-2030*; in dottrina, S. Gianfaldoni – G. Toscano, *Profili giuridici dello sport paralimpico*, Milano, 2025, i quali hanno evidenziato come nel 2010 «*la disabilità, da leggera a grave, nell'Unione Europea riguardava una persona su sei, ovvero circa 80 milioni di persone*». Le statistiche più aggiornate hanno confermato, purtroppo, un peggioramento: nel 2022 «*più di un quarto della popolazione dell'Unione Europea sopra i sedici anni ha una qualche forma di disabilità. Una percentuale corrispondente a oltre cento milioni di persone*».

[11] È stato introdotto dall'Organizzazione Mondiale della Sanità nel 2001 ed è rappresentato dall'ICF (Classificazione Internazionale del Funzionamento della disabilità e della salute) che distingue lo stato di malattia dalla condizione di disabilità come questione sociale e che si discosta dal più risalente modello c.d. medico, il quale mette in relazione la disabilità principalmente a fattori medico-biologici da identificare e correggere. Diversamente, secondo il modello biopsicosociale la condizione di disabilità non è la conseguenza della patologia/menomazione in sé, ma il risultato dell'interazione tra fattori biologici, psicologici, sociali e culturali che condizionano l'ambiente nel quale la persona si trova. Per ambiente si intende sia quello fisico, con tutto ciò che lo definisce (spazi, strutture, attrezzature, impianti, tecnologie, dispositivi, supporti per la comunicazione) che quello sociale (relazioni, atteggiamenti, politiche ed altro).

[12] M.G. Elmo, "*Condizione di disabilità e stato di salute del lavoratore alla luce del Decreto legislativo n. 62 del 2024*", in Diritto della Sicurezza sul Lavoro, n. 1/2025. Tale approccio ha condotto la giurisprudenza a ricomprendere nella condizione di disabilità anche lo stato di "malattia" (curabile o cronico) qualora esso incida sull'integrazione socio-lavorativa del soggetto. Secondo i giudici «*la mancata considerazione dei rischi di maggiore morbilità a cui sono sottoposti i lavoratori disabili rende discriminatorio il criterio del computo del medesimo periodo di comporto*» (Cass. n. 170/2025).

[13] Cfr., art. 5-*bis*, Legge n. 104/1992 introdotto dall'art. 17, D.Lgs. n. 62/2024, che rinvia alla nozione contenuta nell'art. 2, Convenzione ONU del 2006.

Secondo l'Action Plan per l'attuazione del Pilastro sociale europeo entro il 2030:

> *«le persone con disabilità hanno diritto a servizi che consentano loro di partecipare al mercato del lavoro, alla società e a un ambiente di lavoro adeguato alle loro esigenze»*[14].

La ricerca della migliore interazione tra uomo-macchina-ambiente:

> *«figlia del principio ergonomico, non risponde solo a ragioni di sicurezza e di miglioramento delle condizioni lavorative, ma è anche funzionale all'accessibilità al mercato del lavoro da parte della persona disabile»*[15].

In questo contesto culturale e legislativo, peraltro in continua evoluzione, lo sport non è più solo uno strumento di recupero fisico, ma assume un ruolo cruciale per garantire la piena partecipazione delle persone con disabilità alla vita sociale, culturale e lavorativa[16].

Lo sport paralimpico sta acquisendo sempre più rilevanza come espressione delle capacità atletiche e competenze individuali, contribuendo a superare la visione assistenzialistica che aveva storicamente caratterizzato il settore.

In particolare, il superamento del concetto di «*attività motoria per disabili*» con quello più corretto di «*attività sportiva per disabili*» ha determinato un cambiamento significativo nell'approccio alla classificazione[17].

La prova di tale mutamento di prospettiva (da malato ad atleta) è data anche dalle modalità attraverso le quali vengono elaborate le c.d. regole di classificazione negli sport paralimpici, le quali non si basano più esclusivamente su criteri medici, ma tengono conto degli aspetti tecnico-sportivi. Ogni Federazione sportiva paralimpica ha adottato infatti un proprio sistema di classificazione "funzionale", in conformità con le categorie generali di disabilità stabilite dal Codice della classificazione, con lo scopo di rendere le competizioni sportive per gli atleti con disabilità più eque e soprattutto per valorizzare le loro abilità sportive[18].

L'effettivo e pieno accesso al sistema dei servizi, delle prestazioni, dei supporti, dei benefici e delle agevolazioni deve essere perseguito anche attraverso il ricorso all'accomodamento ragionevole e al progetto di vita individuale, personalizzato e partecipato secondo i principi di autodeterminazione e non discriminazione[19].

---

[14] Commissione Europea, *A Manual for managing chronic disease and preventing the risk of acquiring disabilities*, Brussels, 2024.
[15] S. Bertocco, "*Disabilità e sicurezza sul lavoro*", in LavoroDirittiEuropa, n. 2/2025, pag. 4.
[16] CNEL, *Diritto e sport per le persone con disabilità*, a cura di V. Falabella – M.P. Monaco, n. 30/2025.
[17] G. Agrifoglio, "*Sport e soggetti fragili: dall'integrazione all'inclusione*", in Olympialex, 2022, pag. 44. Gli atleti che partecipano ai Giochi Paralimpici sono attualmente divisi in dieci categorie in base al tipo di disabilità: a) fisica; b) visiva; c) intellettiva e/o relazionale.
[18] Negli ultimi anni il sistema di classificazione è stato interessato dal c.d. doping funzionale, quale pratica subdola e sleale, che consiste nel dissimulare o esagerare le proprie condizioni di disabilità per ottenere un vantaggio competitivo ingiusto: per un maggiore approfondimento si rinvia a S. Gianfaldoni – G. Toscano, *Profili giuridici dello sport paralimpico*, cit., pag. 30 ss.
[19] Ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. n. 62/2024, la persona con disabilità è titolare non solo del diritto pieno alla partecipazione attiva al percorso di valutazione multidimensionale e alla successiva fase di progettazione, ma anche della facoltà di presentare una propria proposta autonoma di progetto individuale. Ed è proprio in base alla volontà della persona con disabilità che «*si costruisce un percorso unitario di crescita personale e di partecipazione sociale, che deve tenere conto delle condizioni di salute, dei bisogni, delle aspettative e delle aspirazioni della persona*». In questa prospettiva lo sport può rientrare a pieno titolo tra le dimensioni strategiche dei futuri progetti individuali di vita:

A mente dell'art. 3, comma 3-bis, D.Lgs. n. 216/2003:

> *«al fine di garantire il rispetto del principio della parità di trattamento delle persone con disabilità, i datori di lavoro pubblici e privati sono tenuti ad adottare accomodamenti ragionevoli».*

Questa disposizione normativa, se applicata all'atleta disabile, dovrebbe garantire che gli strumenti e le condizioni di lavoro – inclusa la protesi sportiva – siano adeguati e personalizzati in modo da non costituire un ostacolo alla carriera dell'atleta[20].

Applicare il concetto di accomodamento ragionevole significa non solo modificare le regole, ma anche trasformare la cultura sportiva, affinché lo sport sia realmente accessibile a tutti.

Occorre, peraltro, evidenziare, in tema di utilizzo delle protesi nelle gare paralimpiche, che, se il supporto finanziario per l'acquisto e l'adeguamento di queste tecnologie non è sufficiente, si rischia di creare un divario tra gli atleti che hanno accesso a protesi avanzate e quelli che, invece, non possono permettersi tali strumenti per motivi economici.

Le protesi avanzate sono spesso determinanti per le performance degli atleti paralimpici.

Quando l'accesso a queste tecnologie dipende dalla disponibilità economica si viene a creare un ulteriore ostacolo alla piena inclusione nello sport, con conseguenze non solo sugli atleti a livello agonistico, ma anche a livello amatoriale.

Un sistema di finanziamento equo e accessibile dovrebbe essere di garanzia non solo nel senso di offrire le stesse opportunità di accesso alle migliori soluzioni protesiche, ma anche di inclusione e benessere – inteso come miglioramento delle condizioni di vita – per chiunque abbia una disabilità.

Un esempio è offerto dal Decreto del Ministero della Salute 22 agosto 2022, il quale ha introdotto misure sperimentali per garantire agli atleti con disabilità fisica l'accesso ad ausili, ortesi e protesi tecnologicamente avanzate per la pratica sportiva[21].

È stato, altresì, istituito il "Fondo Unico a sostegno del potenziamento del movimento sportivo italiano" gestito dal Dipartimento per lo Sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri, ove si prevede che i criteri e le modalità di utilizzo del Fondo vengano definiti annualmente[22].

---

non solo in quello riabilitativo, quale strumento terapeutico di alto profilo, ma anche in quello formativo, attraverso l'introduzione di attività sportive nei percorsi scolastici e universitari, nonché nell'ambito dell'inclusione lavorativa, offrendo opportunità professionali come istruttori, arbitri, tecnici o altre figure operanti nel settore sportivo. Con il D.M. n. 17/2025 lo strumento del progetto di vita è stato ulteriormente potenziato in quanto si consente alla persona con disabilità o ai soggetti da questa delegati di autogestire direttamente le risorse, scegliendo ed acquistando i servizi più adatti al proprio percorso. Le attività sportive e motorie adattate, se indicate nel progetto, possono diventare parte integrante del *budget*, con possibilità di interventi di sostegno da parte di soggetti esterni. Si aprono, in tal modo, nuove collaborazioni con il CIP, associazioni sportive, enti del Terzo settore, soggetti attuatori beneficiari diretti delle risorse.

[20] Le protesi sportive non sono solo dispositivi medici, ma in ambito sportivo sono strumenti fondamentali per garantire che un atleta con disabilità possa svolgere la sua attività sportiva in condizioni di parità con gli altri lavoratori sportivi.

[21] L'attuazione delle misure previste è stata demandata alle singole Regioni e solo una parte ha provveduto, con proprie delibere, «*assegnando alle Aziende sanitarie regionali il compito di organizzare avvisi pubblici aziendali ai fini dell'erogazione di ausili, ortesi e protesi per lo svolgimento di attività sportive amatoriali destinate a persone con disabilità fisica*».

[22] Art. 1, comma 369, Legge n. 205/2017 (Legge di bilancio 2018). Nel 2024 sono stati destinati 1,5 milioni di euro del Fondo alle iniziative per promuovere l'avviamento alla pratica sportiva delle persone con disabilità, utilizzando ausili sportivi. Misura riproposta anche nel 2025. Da richiamare, altresì, l'accordo sottoscritto il 30 luglio 2024 tra il Dipartimento per lo Sport, il CIP e l'INAIL con il quale sono state definite le norme procedurali per l'erogazione delle predette risorse finanziarie, destinate alle società e associazioni sportive che forniscono gratuitamente ausili sportivi alle persone con disabilità.

Infine, la trasformazione culturale che ha accompagnato la crescente inclusione degli atleti con disabilità ha avuto riflessi positivi anche nel sistema scolastico, contribuendo ad un cambiamento radicale della condizione di accessibilità e partecipazione, rendendo la scuola un laboratorio fondamentale per il rispetto della diversità, in linea con quanto previsto dall'art. 34, Cost.

Si richiama, tra gli altri, il progetto "Lo sport Paralimpico va a scuola" promosso e finanziato dal CIP, con l'obiettivo di:

a) aprire una finestra sul mondo paralimpico a famiglie, insegnanti e studenti, informando sulle diverse opportunità a disposizione per praticare sport paralimpico;

b) incoraggiare l'attività motoria fisica e sportiva paralimpica *extra*-scolastica, attraverso un orientamento basato sulla sperimentazione concreta;

c) indirizzare verso stili di vita attivi fin dalla scuola primaria, proponendo esperienze di partecipazione in attività ludico-motorie;

d) accompagnare alla pratica sportiva costante e alla valorizzazione delle eccellenze, riconoscendo nei percorsi di avviamento il primo passo verso una partecipazione sportiva stabile e continuativa;

e) supportare le associazioni e società sportive paralimpiche nell'espletamento della loro fondamentale funzione sociale e sportiva.

Tra i requisiti richiesti alle ASD/SSD paralimpiche si pone l'attenzione sulla necessità che dispongano di «*spazi (anche attraverso convenzioni con privati o enti pubblici) ed attrezzature idonei allo svolgimento dell'attività proposta*» e sulla presenza nello staff societario di almeno un «*tecnico paralimpico qualificato*»[23].

In conclusione, la risoluzione del Parlamento Europeo del 7 ottobre 2025, richiamata nella premessa, ribadisce che lo sport non è solo competizione, ma spazio di educazione, cittadinanza e tutela dei diritti. Il nuovo modello sportivo europeo deve essere capace di proteggere i più vulnerabili e di valorizzare la diversità come forza.

In questo contesto, le Olimpiadi e le Paralimpiadi funzionano come uno specchio: ci costringono a guardare il sistema sportivo, le eccellenze, certamente, ma anche le fragilità.

[23] In questo caso, deve trattarsi di operatori validamente iscritti agli albi delle Federazioni sportive nazionali, Discipline Sportive Associate ed Enti di Promozione sportiva per le discipline sportive paralimpiche per cui viene proposto il corso; oppure titolari di brevetto almeno di tecnico di primo livello secondo il sistema nazionale qualifiche del CIP; o anche titolari di brevetto tecnico rilasciato dall'Ente di Promozione sportiva per la disciplina per cui viene proposto il corso e che sia in possesso di laurea in scienze motorie o *ex* diploma ISEF (o titolo equipollente).

Associazioni e Sport n. 1/2026

L'Osservatorio giurisprudenziale di Gennaio 2026

Marilisa Rogolino – Avvocato
Francesco Scrivano – Avvocato

Lavoro e previdenza – controversie

È insegnamento della Corte di Cassazione che le mansioni a carattere necessariamente routinario ed elementare non possono che essere svolte se non a titolo subordinato pur in assenza del vincolo di soggezione al potere direttivo e di controllo del datore di lavoro.

Corte d'Appello Catanzaro – Sez. lav. – sent. n. 1165/2025

Il responsabile di una società sportiva dilettantistica proponeva opposizione avverso ordinanza ingiunzione con la quale era stata inflitta sanzione per l'impiego di 2 lavoratori subordinati senza la preventiva comunicazione dell'instaurazione dei rapporti di lavoro, in violazione dell'art. 3, commi 3 e 3 ter, D.L. n. 12/2002, conv. con mod. in Legge n. 73/2002, e ss.

Il Tribunale del lavoro rigettava l'opposizione ritenendo, tra l'altro, provati i rapporti di lavoro subordinato sulla base delle dichiarazioni acquisite nel corso dell'accesso ispettivo; l'irrilevanza della prova testimoniale articolata dall'opponente; l'irrilevanza della sentenza resa in altro giudizio, con cui è stata respinta la domanda di uno dei lavoratori di accertamento del rapporto di lavoro subordinato, al quale l'infrazione di cui all'ordinanza ingiunzione era collegata, perché non passata in giudicato e non opponibile all'Ispettorato del lavoro. Quanto all'applicazione nel caso di specie della maxisanzione, la riteneva giustificata per la gravità della condotta denotata dal numero delle violazioni accertate e da comportamento successivo tenuto dal responsabile incurante di eliminare o attenuare le conseguenze della violazione contestata.

Avverso detta sentenza il responsabile proponeva appello chiedendo la riforma integrale per vizi formali dell'ordinanza ingiunzione e in specie per la nullità della notifica del verbale ispettivo perché effettuata impersonalmente nei confronti della Società Sportiva Dilettantistica e non anche del suo legale rappresentante pro-tempore; per difetto di motivazione, per non avere descritto quale la condotta integrante la fattispecie illecita nell'insufficienza del mero richiamo alla normativa violata; per violazione del termine di giorni 90 entro cui svolgere formale contestazione al trasgressore.

Il Collegio rilevava che il verbale ispettivo era stato recapitato agli indirizzi della società e del legale rappresentante appellante, indirizzi identici a quelli indicati nel ricorso introduttivo dell'opponente.

Il trasgressore era edotto della violazione preventivamente contestata per cui era esaustivo il richiamo nella parte motiva agli atti del procedimento amministrativo e in particolare al verbale di accertamento. Peraltro, il trasgressore era perfettamente consapevole dei termini della contestazione considerato che aveva svolto articolata opposizione. Osservava che:

> *«per costante orientamento giurisprudenziale, qualora non sia avvenuta la contestazione immediata della violazione, il momento dell'accertamento – in relazione al quale collocare il "dies a quo" del termine previsto dall'art. 14, comma secondo, Legge n. 689 del 1981, non coincide con quello in cui viene acquisito il "fatto" nella sua materialità, ma va individuato nel momento in cui l'autorità procedente abbia acquisito e valutato tutti i dati indispensabili ai fini della verifica dell'esistenza della violazione segnalata. (Cass. 27702/2019; Cass. 3043/2009; Cass. 23608/2009; Cass. 7681/2014).».*

Nel caso l'acquisizione dei documenti era stata particolarmente laboriosa, per l'oggetto della segnalazione "lavoro nero", l'indisponibilità del trasgressore alla esibizione immediata di documenti e di concomitante audizione dei lavoratori.

Con altro motivo l'appellante si doleva per avere il Tribunale ritenuto sussistente il rapporto di lavoro subordinato sulla base delle dichiarazioni unilaterali, e non suffragate da prova, rese dai lavoratori; di non avere considerato la natura dilettantistica della società, la sua regolarità formale secondo la normativa del CONI e della Federazione, della qualità di soci dei 2 presunti lavoratori e dei compiti dagli stessi svolti per il perseguimento degli obiettivi istituzionali della società.

In verità questa finalizzazione non era convincente per i presunti lavoratori tanto da ritenerla assorbente rispetto al profilo della contesta irregolarità, infatti uno tra loro aveva proposto domanda per l'accertamento di lavoro subordinato irregolare nei confronti dell'appellante che alla sentenza sfavorevole al lavoratore rinviava, verosimilmente per utilizzarla come mezzo di prova e, per prevenire un sillogismo avverso, sosteneva che la sentenza seppure non era *res iudicata* avrebbe imposto la sospensione del giudizio in attesa della definitività per evitare conflitti tra giudicati.

Il motivo, nella sia articolazione, era ritenuto privo di pregio.

Innanzi tutto, non opera l'effetto preclusivo non essendosi formato il giudicato.

Inoltre, il provvedimento se passato in giudicato è vincolante solo per le categorie di soggetti; le parti, i loro eredi e aventi causa *ex* art. 2909, c.c.; i limiti soggettivi del giudicato operano nel senso di escludere l'efficacia del relativo accertamento contro i terzi, ma non al loro favore, in base al principio generale espresso dall'art. 1306, c.c., secondo cui gli effetti della pronuncia (o del giudicato) operano *secundum eventum litis* (Cass. n. 31654/2025; Cass. n. 2462/2024).

Inoltre, nel caso di contrasto con l'accertamento coperto da un precedente giudicato esso conflitto va risolto:

> *«facendo applicazione del principio di diritto secondo cui, ove sulla medesima questione si siano formati due giudicati contrastanti, al fine di stabilire quale dei due debba prevalere, occorre fare riferimento al criterio temporale, nel senso che il secondo giudicato prevale in ogni caso sul primo, sempre che la seconda sentenza contraria ad altra precedente non sia stata sottoposta a revocazione»* (Cass. n. 2082/1998).

La Corte ritenuta l'irrilevanza della sentenza, evocata dall'appellante per conferire coerenza alle censure, rimarcava il principio pacifico in giurisprudenza per cui:

> *«... tra potestà accertativa dell'Ispettorato del Lavoro e diritti ed obblighi inerenti ad un rapporto di lavoro subordinato sussiste un reciproco rapporto di autonomia che fa qualificare come "res inter alios acta", rispetto a ciascuna delle due posizioni, il giudicato intervenuto nel giudizio inerente all'altro rapporto»* (Cass. n. 4142/2001).

Il Collegio richiamava il principio:

> *«secondo cui i verbali redatti dai funzionari degli enti previdenziali o assistenziali fanno piena priva dei fatti che i funzionari attestano avvenuti alla loro presenza o da loro compiuti, mentre, per le altre circostanze di fatto che i verbalizzanti segnalino di avere accertato (ad esempio, per le dichiarazioni provenienti da terzi, quali i lavoratori, rese agli ispettori) possiedono un grado di attendibilità che può essere infirmato da una specifica prova contraria (Cass. n. 9251/2010 e negli stessi termini, fra le tante, Cass. n. 14628/2021, Cass. Cass. n. 11934/2019)».*

Risultava osservato il principio (Cass. n. 1503/2008) secondo il quale il verbale ispettivo non ha valore probatorio assoluto, costituisce piena prova dei fatti che i funzionari stessi attestino avvenuti in loro presenza, mentre, per le altre circostanze di fatto che i verbalizzanti segnalino di avere accertato, il materiale probatorio è liberamente valutabile e apprezzabile dal giudice all'interno del complessivo quadro probatorio.

> *"Il giudice, alla stregua della complessiva valutazione di tutte le risultanze istruttorie, ben può attribuire maggior rilievo alle dichiarazioni, riferite ai verbalizzanti nell'immediatezza dei fatti, rispetto a quelle raccolte in giudizio, potendo financo considerarle prova sufficiente delle relative circostanze in ipotesi di assoluta carenza di elementi probatori contrari, ferma restando la necessità di adeguata motivazione" (cfr. Cass. n. 10634 del 2025 e anche n. 23252 del 2024).*

In sostanza il materiale raccolto dal verbalizzante deve essere liberamente apprezzato dal giudice, il quale, ben può valutarne l'importanza ai fini della prova ai sensi dell'art. 116, c.p.c. (Cass. n. 30044/2025; cfr. Cass. n. 5851/2024).

Gli ispettori avevano raccolto dichiarazioni da soggetti che operavano nel centro sportivo e riferivano sulle mansioni assegnate ai lavoratori quali la manutenzione della struttura, la pulizia dei campi

sportivi, la raccolta dei palloni, la tenuta del magazzino. Lo stesso legale rappresentante aveva confermato tali circostanze in specie riferendo rispetto a uno dei lavoratori:

> *«di averlo ingaggiato occasionalmente per lavori presso il campo sportivo di muratura, pittura, elettricità, corrispondendo di volta in volta i compensi per l'attività svolta in assenza di contratti scritti».*

Certamente si trattava di attività finalizzate alla vita dell'associazione ma la dedotta funzionalità non travolgeva l'attendibilità delle dichiarazioni rese.

> *«In assenza di una specifica prova contraria, non è l'ispettorato che deve fornire ulteriori prove, come sostiene l'appellante, ma è su quest'ultimo che incombe l'onere di offrire in giudizio contrari elementi di valutazione.».*

Il quadro probatorio formato in sede ispettiva deponeva per la subordinazione; le deduzioni della ricorrente erano privi di carattere di decisività, inidonee comunque a sovvertire le conclusioni raggiunte sulla presenza degli elementi della subordinazione.

In specie la ricorrente aveva argomentato sulla natura dilettantistica dell'attività svolta dall'associazione ma trattasi di circostanza non incompatibile con l'instaurazione di rapporti di lavoro subordinato; sullo *status* di tesserati dei lavoratori, questa è circostanza neutra e comunque non provata; sul ruolo svolto dai lavoratori di "accompagnatori" della squadra negli eventi organizzati dall'associazione ma «*non si vede come un tale impegno possa escludere lo svolgimento delle attività lavorative per come risultanti dall'accertamento ispettivo*».

Risultava pacifico che i lavoratori erano impiegati nelle «*attività di pulizia del campo, lavaggio divise, raccolta dei palloni sui campi ecc.;*»

> *«i lavoratori erano impegnati in mansioni che, per il loro carattere necessariamente rutinario ed elementare non possono che essere svolte se non a titolo subordinato. In questo senso è l'insegnamento della Suprema Corte, che, pur in assenza del vincolo di soggezione al potere direttivo e di controllo del datore di lavoro, ravvisa comunque la subordinazione in presenza di prestazioni elementari, ripetitive e predeterminate che siano sintomatiche della disponibilità continuativa del lavoratore rispetto alle esigenze aziendali.».*

Si trattava di attività di carattere sistematico, abituali, di tipo eminentemente routinario ed esecutivo con *deficit* di autonomia e che univocamente indirizzano versano la subordinazione.

La storia lavorativa emergente nella piattaforma istruttoria era priva di elementi capaci di scalfire i contenuti su cui fondava la prova della subordinazione anzi, ne dava piena contezza alla luce di principi affermati dal Collegio di legittimità.

Con una recente pronuncia (Cass. n. 25013/2025) la Cassazione ha ribadito il principio giurisprudenziale secondo cui l'etero-organizzazione e l'etero-direzione costituiscono la cornice entro la quale sono ricostruibili i tratti qualificanti la subordinazione.

> *«La valutazione complessiva degli indici sintomatici della subordinazione, a fini descrittivi, coincide, in ragione del disposto dell'art. 2094 c.c., con quella che è stata definita "doppia alienità" (cfr. Corte Cost. 5 febbraio 1996, n. 30), la quale si verifica non solo quando la prestazione lavorativa è destinata a svolgersi nel contesto di una organizzazione produttiva "altrui" (etero-organizzazione), ma anche quando del relativo risultato è destinato ad appropriarsi solo il titolare dell'organizzazione e dei mezzi di produzione (alienità del risultato – così Cass. n. 820/2007).»* (Cass. n. 30781/2025).

Il Collegio di legittimità ha a più riprese affermato (cfr. Cass. n. 1095/2023) che a fronte di contratti di lavoro autonomo dei quali non si riesce a stabilire la etero-direzione, la natura subordinata del rapporto può trarsi da alcuni indici quali, l'esecuzione personale della prestazione; la proprietà degli strumenti di lavoro; l'assenza di rischio economico; la continuità temporale; l'oggetto generico della collaborazione; il ragguaglio del compenso alle giornate lavorative; l'assenza di rischio; il controllo orario e giornaliero della prestazione; la disponibilità a operare nelle fasce orarie richieste; il carattere specifico dell'attività svolta ed, in particolar modo, nel suo carattere routinario, privo dello svolgimento di mansioni c.d. "di concetto".

L'appello era rigettato e l'appellante condannato alle spese anche con il raddoppio del contributo unificato ricorrendone i presupposti oggettivi.



Associazioni e Sport n. 1/2026

L’opinione

Guglielmo Anastasio – Responsabile processo vigilanza presso la sede di Parma dell’ITL Parma-Reggio Emilia

Quali attività rientrano nelle collaborazioni amministrativo-gestionali?

Va ricordato che più di 20 anni fa, l’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 21/E/2003, precisava che nelle collaborazioni fossero sussumibili tutti quei:

> *«compiti tipici di segreteria di un’associazione o società sportiva dilettantistica, quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità da parte di soggetti non professionisti.».*

Dall’altro canto, lo stesso comma 1 dell’art. 37, D.Lgs. n. 36/2021, conclude che:

> *«non rientrano tra le collaborazioni in parola coloro che forniscono attività di carattere amministrativo-gestionale nell’ambito di una professione per il cui esercizio è necessaria l’iscrizione in appositi albi o elenchi tenuti dai rispettivi ordini professionali.».*

Con quest’ultima disposizione, il Legislatore non ha solo voluto escludere i professionisti iscritti a un albo ma, più in generale, tutte quelle attività considerabili amministrativo-gestionali ma per il cui esercizio è necessaria l’iscrizione a un albo professionale.

Fatte queste precisazioni, appare verosimile sostenere che potrebbero rientrare tra le collaborazioni in parola tutte quelle mansioni tipicamente impiegatizie, legate alla vita amministrativa ordinaria dell’ente, come la tenuta della contabilità di base, l’archiviazione della documentazione amministrativa, supporto agli organi sociali, front-office, tenuta delle relazioni con fornitori, sponsor o con le Federazioni/EPS, organizzazione degli spazi e dell’utilizzo della strumentazione sportiva. Maggiormente problematica appare l’attrazione di quelle figure impiegatizie “commerciali”, legate alla vendita/promozione dei prodotti/servizi del sodalizio, al marketing e alla tenuta dei siti web. Anche se l’evoluzione del concetto di amministrazione lo richiederebbe, un’interpretazione restrittiva, al momento, sarebbe (prudenzialmente) da preferire, vista la specialità della disciplina delle collaborazioni in parola.

Possono rientrare tra le collaborazioni amministrativo-gestionali le attività di direzione amministrativa dell’ente?

La risposta sembrerebbe negativa, poiché poco compatibili con le esemplificazioni diramate dall’Agenzia delle Entrate nella predetta circolare. In realtà, al di là di quelle che rimangono

comunque delle esemplificazioni, non sembra revocabile in dubbio che tra i «*compiti tipici della segreteria*» ci sia proprio la gestione, direzione e coordinamento della segreteria stessa. Con ogni probabilità, i dubbi sulla possibilità di un tale inquadramento derivano dalla più antica e suggestiva problematica legata alla compatibilità di un contratto di lavoro autonomo, anche in forma coordinata e continuativa, con un incarico di direzione amministrativa di un ente. Sul punto, il Ministero del Lavoro, con l'interpello n. 8/2009, ebbe modo di precisare come, di per sé, l'attribuzione di poteri direttivi, unitamente all'assenza degli indici tipici della subordinazione (soggezione a orari e direttive di lavoro, obblighi di presenza) non sia incompatibile con un contratto di co.co.co. Appare altrettanto evidente che una risposta possibilista al quesito debba fare i conti con il regime professionale del collaboratore. Qualora sia iscritto a un albo professionale che contempli, tra le varie attività, anche se non riservate, quella della direzione amministrativa di un ente, appare evidente che ci sarebbe una inevitabile attrazione verso un regime fiscale di lavoro autonomo tout court, non compatibile, ai sensi dell'art. 37, D.Lgs. n. 36/2021, con le collaborazioni amministrativo-gestionali.

Quali sono le conseguenze relative ad un errato inquadramento del collaboratore amministrativo-gestionale?

Sicuramente la perdita dei benefici fiscali (esonero IRPEF fino a 15.000 euro) e contributivi (esonero dal prelievo INPS fino a 5.000 euro). In particolare, gli organi di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, sempre che il rapporto contrattuale non sia riqualificabile in uno di tipo subordinato, ricondurranno la prestazione lavorativa nell'alveo di una collaborazione coordinata e continuativa di diritto comune. Pertanto, oltre a diffidare l'ente alla rettifica della comunicazione d'assunzione al Centro per l'Impiego, provvederanno alla ricostruzione (non tenendo in considerazione la franchigia dei 5.000 euro) dell'imponibile previdenziale, per poi calcolare i contributi dovuti alla Gestione Separata INPS applicando un'aliquota complessiva del 35,03% e non più quella del 27,03%, tra l'altro, abbattuta del 50% fino al 31 dicembre 2027.

Quali sono gli adempimenti amministrativi legati all'instaurazione di una collaborazione amministrativo-gestionale? Quali le conseguenze per un eventuale inadempimento?

I rapporti in parola devono essere comunicati al Centro per l'Impiego entro le 24 del giorno antecedente all'avviamento al lavoro. Il suo inadempimento, di per sé, importa una sanzione amministrativa da 100 a 500 euro. In tali casi, tuttavia, occorre considerare 2 circostanze alternative:
– l'organo di vigilanza, accertato l'inadempimento, dovrà diffidare l'ente, ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. n. 123/2024, a effettuare la comunicazione entro 20 gg. e, ottemperando, si estinguerà l'illecito con l'azzeramento della sanzione;

– qualora l'organo di vigilanza, assieme all'inadempimento, dovesse accertare che, nei fatti, il rapporto avesse le caratteristiche del lavoro subordinato, si andrà incontro all'irrogazione della maxisanzione per lavoro nero (importo da 1.950 a 11.700 euro fino a 30 giorni di lavoro sommerso), sempre che il sodalizio non riesca a dimostrare di aver effettuato, per quel collaboratore, degli adempimenti previdenziali.

Ulteriore adempimento legato all'instaurazione dei rapporti di collaborazione in parola, è la consegna al lavoratore del contratto di lavoro contenente le informazioni di cui all'art. 1, D.Lgs. n. 152/1997, obbligo che, dal 2022, riguarda anche i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Il suo inadempimento viene punito con una sanzione amministrativa da 250 a 1.500 euro a cui, tuttavia, non si applica la diffida amministrativa *ex* art. 6, D.Lgs. n. 123/2024, bensì quella prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 124/2004. In altre parole, l'ottemperanza alla diffida non determinerà l'estinzione dell'illecito, bensì la possibilità di estinguerlo pagando la sanzione in misura pari al minimo edittale.

Quali sono gli adempimenti da effettuare nel corso del rapporto di collaborazione?

Tralasciando gli adempimenti strettamente previdenziali/assicurativi sui quali si tornerà a breve, il collaboratore, entro la fine del mese successivo a quello di avviamento, dovrà essere registrato sul Libro unico del lavoro, a prescindere dalla percezione di un compenso. Per i mesi successivi, dovrà essere annotato solo nell'ipotesi in cui percepisca un compenso. Sul punto, va precisato che andranno registrate anche le indennità di trasferta, rimborsi km, detrazioni fiscali/previdenziali, trattenute a qualsiasi titolo effettuate nonché la percezione di eventuali prestazioni previdenziali.

Altro adempimento da tenere in considerazione è il pagamento del compenso con modalità esclusivamente tracciabili, come il bonifico su Iban indicato dal collaboratore, versamento su carta prepagata, assegni bancari e circolari, vaglia postali o cambiari, pagamento in contanti effettuato presso e dalla banca ove il sodalizio abbia un c/c.

Quali sono gli adempimenti previdenziali legati alle collaborazioni amministrativo-gestionali?

Sicuramente la trasmissione dell'Uniemens all'INPS. Tuttavia, la regolarità di trasmissione mensile della denuncia contributiva incontra 2 eccezioni. L'esonero dalla contribuzione fino a 5.000 euro di compenso e la corresponsione stessa del compenso. Si ricorda, infatti, che l'obbligo di versamento della contribuzione dei collaboratori alla Gestione separata INPS soggiace ad un principio di cassa e non di competenza.

Come va calcolato il premio INAIL per i collaboratori in argomento?

Iniziamo a dire che l'attività amministrativo-gestionale, in base alle Tariffe dei premi approvate con D.I. 27 febbraio 2019, presenta un tasso medio del 5‰ che va applicato sul compenso annuo percepito dal collaboratore, sempre che sia compreso tra il minimale (per il 2025 è pari a 20.426,70 euro) e massimale convenzionale (37.935,30 euro). Qualora il compenso annuo fosse inferiore al minimale, si applica quest'ultimo. Qualora, invece, il rapporto abbia una durata inferiore a 1 anno, la comparazione andrà fatta tra il compenso medio mensile percepito e il minimale/massimale mensile che, per il 2025, ammonta, rispettivamente, a 1.702,23 euro e 3.161,28 euro. Una volta effettuato il raffronto, il compenso medio percepito (sempre che sia comprensivo tra il minimale/massimale convenzionale) va moltiplicato per i mesi di durata del contratto.

I collaboratori in parola hanno delle tutele in materia di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro?

I collaboratori, come tutti i lavoratori, devono essere informati, ai sensi dell'art. 36, D.Lgs. n. 81/2008, sui rischi e le misure antinfortunistiche di quel contesto e di quell'attività lavorativa. Parallelamente e contestualmente alla costituzione del rapporto di lavoro, il collaboratore dovrà ricevere una sufficiente e adeguata formazione in materia di salute e sicurezza. In particolare, per le figure in argomento si richiede una formazione di 4 ore sui concetti generali e di 4 ore sui rischi propri del settore di appartenenza. Un po' più delicata appare la soggezione a sorveglianza sanitaria obbligatoria. Un'attenta valutazione del rischio (sempre obbligatoria anche in presenza di un solo collaboratore) imporrebbe al sodalizio di capire se il lavoratore utilizzi un videoterminale per almeno 20 ore settimanali. Qualora l'esito sia positivo, sarà necessaria una valutazione sui rischi alla vista, quelli legati alla postura e alle condizioni ergonomiche. Sempre in tali casi, il collaboratore dovrà essere sottoposto a visita medica, preventiva e periodica, volta a monitorare lo stato della vista e delle condizioni muscolo-scheletriche.

Associazioni e Sport n. 1/2026

SSD: le regole per la stampa dei registri contabili dell'anno 2024

Luca Caramaschi – Direttore rivista Associazioni e sport

Chiara Ardenghi – Dottore Commercialista

Una società sportiva dilettantistica iscritta al RASD costituita in data 5 febbraio 2024 e con esercizio sociale coincidente con l'anno solare chiede con quali modalità provvedere alla tenuta delle scritture contabili previste sia dal Codice civile che dalle disposizioni di carattere fiscale in relazione all'esercizio sociale chiuso al 31 dicembre 2024.

Il libro giornale, il libro inventari, il registro dei beni ammortizzabili, i registri previsti ai fini IVA e, in generale, tutte le scritture contabili possono essere tenuti, alternativamente:

– in modalità analogica (cartacea);

– in modalità digitale (sostitutiva di quella cartacea).

I registri contabili (detti anche libri contabili) previsti dal Codice civile e dalla normativa fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA sono costituiti principalmente dal libro giornale, dal libro inventari, dal registro dei beni ammortizzabili e dai registri previsti dalla normativa IVA.

Come vedremo nel prosieguo, l'art. 1, comma 2-bis, D.L. n. 73/2022 (convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 122/2022) ha modificato le regole di tenuta e di conservazione dei registri contabili gestiti mediante sistemi elettronici, riconoscendo, in deroga a quanto disposto dall'art. 7, comma 4-ter, D.L. n. 357/1994, la regolarità di tali registri, anche se non stampati o conservati elettronicamente nei termini di legge, al ricorrere di alcune particolari condizioni.

Nulla cambia, invece, per i registri tenuti con sistemi meccanografici (o elettronici) per i quali il contribuente abbia deciso per la conservazione analogica (cartacea): al ricorrere di tale fattispecie, la stampa del registro o documento deve avvenire entro il termine di cui all'art. 7, comma 4-ter, D.L. n. 357/1994, ossia entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Conseguentemente, tenendo conto dei termini di presentazione delle dichiarazioni, la scadenza per la stampa fiscale dei registri contabili obbligatori dell'esercizio 2024 è stabilita entro 3 mesi successivi al termine di presentazione

delle dichiarazioni dei redditi e, quindi, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, entro il 31 gennaio 2026.

La stampa "cartacea" dei registri contabili

Come accennato in premessa, per i soggetti che hanno scelto la modalità cartacea, affinché i registri contabili dell'esercizio 2024 tenuti con sistemi meccanografici siano considerati regolari, non è più necessario che essi siano fisicamente stampati su carta ma è sufficiente che siano disponibili e pronti alla stampa: il contenuto dei libri contabili deve essere disponibile su sistemi digitali che consentano l'immediata stampa cartacea qualora ciò dovesse essere necessario (ad esempio, nel caso di richiesta da parte degli organi verificatori). È in ogni caso necessario apporre sul file prodotto un riferimento temporale opponibile a terzi (marca temporale) in data antecedente o uguale al 31 gennaio 2026.

Questa opportunità si applica anche al registro dei beni ammortizzabili, tuttavia, con particolare riferimento a esso si rammenta che lo stesso deve risultare aggiornato, secondo quanto disposto dall'art. 16, D.P.R. n. 600/1973, già dal termine di presentazione della dichiarazione, ossia, relativamente al 2024, entro il 31 gennaio 2026.

In ogni caso nella stampa dei libri cartacei si deve tener conto che, se dal precedente esercizio residuano pagine (fino alla centesima), è possibile utilizzarle senza alcun pagamento di imposta di bollo.

Modalità di numerazione		
Libro/registro meccanografico	**Tipo di numerazione**	**Esempio Registrazioni periodo 1° gennaio 2024 – 31 dicembre 2024**
Libro giornale	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2024/1, 2024/2, 2024/3, ecc.
Libro inventari	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento. Sull'ultima pagina di ciascun anno stampato è consigliabile annotare il numero di pagine di cui si compone ogni annualità ed è obbligatoria la sottoscrizione da parte del legale rappresentante	2024/1, 2024/2, 2024/3, ecc.
Registri fiscali (registri IVA acquisti, IVA vendite, corrispettivi, beni ammortizzabili, ecc.)	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2024/1, 2024/2, 2024/3, ecc.

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "cartacei"			
Libro/registro	**Bollatura**	**Società di capitali**	**Altri soggetti**
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 100 pagine o frazione	32 euro ogni 100 pagine o frazione
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 100 pagine o frazione	32 euro ogni 100 pagine o frazione
Registri fiscali	No	Non dovuta	

Le disposizioni recate dal D.L. n. 34/2019 non sono state accompagnate da un medesimo intervento in tema di imposta di bollo.

Secondo le indicazioni fornite dall'istituto di ricerca del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (documento di ricerca del 17 gennaio 2020), si può sostenere che possano verificarsi, in merito agli obblighi di imposta di bollo, 2 ipotesi di seguito espresse in forma schematica.

Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva e stampa periodica su carta	L'imposta di bollo dovrà essere in questo caso assolta in funzione del numero di pagine mediante pagamento: 1. a intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno; 2. ai soggetti autorizzati tramite Modello F23 utilizzando il codice tributo "458T" "Imposta di bollo su libri e registri – All. A, Parte I, art. 16, D.P.R. 642/72" (risoluzione n. 174/E/2001).
Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva con stampa su carta al momento di eventuali verifiche	In questo appare corretto liquidare l'imposta in base alle registrazioni e versarla in un'unica soluzione mediante F24, ovvero liquidare l'imposta sulla base del numero di pagine generate dal formato pdf utilizzando il Modello F23.

L'archiviazione sostitutiva dei registri contabili

In base all'art. 7, comma 4-quater, D.L. n. 357/1994, come modificato dal D.L. n. 73/2022, la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono considerate, in ogni caso, regolari, in difetto di trascrizione su supporti cartacei o di conservazione sostitutiva nei termini di legge, se, in sede di accesso, ispezione o verifica, tali registri:

– risultino aggiornati sui supporti elettronici;

– siano stampati su richiesta degli organi procedenti e in loro presenza.

Tale previsione è posta "in deroga" rispetto alla regola generale fissata dal precedente comma 4-ter dell'art. 7, D.L. n. 357/1994, il quale si limita a riconoscere la regolarità della tenuta dei registri tenuti con sistemi meccanografici soltanto fino al termine prescritto, entro il quale dovrà comunque procedersi alla definitiva materializzazione su supporto cartaceo. In alternativa, entro il medesimo termine deve essere concluso il procedimento di conservazione elettronica (art. 3, comma 3, D.M. 17 giugno 2014).

Per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n. 73/2022, la regolarità dei registri contabili elettronici viene estesa non solo al profilo della tenuta, ma anche a quello della conservazione dei medesimi, e risulta condizionata al fatto che il registro sia aggiornato e stampato su richiesta degli organi procedenti in sede di controllo e verifica.

Per quanto attiene, invece, alle modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri digitali, il pagamento del tributo deve avvenire:

– con modalità esclusivamente telematica, mediante Modello F24 on line (art. 17, D.Lgs. n. 241/1997), utilizzando il codice tributo "2501";

– in unica soluzione;

– entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (ossia entro il 30 aprile, oppure il 29 aprile, per gli anni bisestili).

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "*digitali*"			
Libro/registro	**Bollatura**	**Società di capitali**	**Altri soggetti**
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Registri fiscali	No	Non dovuta	

Le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici sono diverse rispetto a quelle previste per i libri cartacei:



va versata in una unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio mediante il Modello F24 utilizzando il codice tributo 2501.

L'ammontare annuo dell'imposta dovuta è determinato in funzione della quantità di fatture, atti, documenti e registri emessi o utilizzati nel corso dell'anno. La risoluzione n. 161/E/2007 ha chiarito che per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio.

NEWS
Euroconference

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

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

Iscriviti alla mailing list e
rimani sempre aggiornato
www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE
Luca Caramaschi

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Luca Caramaschi

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

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

SERVIZIO CLIENTI
Per ricevere supporto la invitiamo ad aprire un ticket dal seguente *link*: www.euroconference.it/helpdesk

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it

ABBONAMENTO ANNUALE 2026
Euro 150,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*:
http: //www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1898 del 4 gennaio 2011
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-652X

Per i contenuti di "Associazioni e Sport" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della Legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.
Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.