



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 26 Giugno 2024

ENTI NON COMMERCIALI

Le fusioni tra associazioni ed enti del Terzo settore. Parte prima

di **Gabriele Bacchiega**

CASI OPERATIVI

Acquisto di ramo di azienda e responsabilità solidale sui debiti pregressi

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Nuovi limiti per la compensazione di crediti Inps e Inail

di **Alessandro Bonuzzi**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma sanzioni: ambito operativo dei reati di omesso versamento

di **Angelo Ginex**

BILANCIO

Normativa europea antiriciclaggio: pubblicato in GUUE l'«AML PACKAGE»

di **Andrea Onori**

ENTI NON COMMERCIALI

Gli enti sportivi dinanzi alla valutazione di apertura della P.Iva dall'1.7.2024

di **Biagio Giancola**

Le fusioni tra associazioni ed enti del Terzo settore. Parte prima

di **Gabriele Bacchiega**

Circolari e Riviste

**ASSOCIAZIONI
E SPORT**

IN OFFERTA PER TE € 97,50 + IVA 4% anziché € 150 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



Introduzione

Prima dell'entrata in vigore del CTS, D.Lgs. 117/2017, non esisteva una normativa, quantomeno esplicita, che desse la certezza di poter legittimamente effettuare operazioni straordinarie, quali la trasformazione, la fusione o la scissione, da parte di enti non profit, sia che tali operazioni coinvolgessero solo questi enti, sia che fossero interessati anche enti lucrativi (come, ad esempio, società di capitali o di persone). Gli unici enti non a scopo di lucro che già potevano legittimamente porre in essere tali operazioni erano le cooperative sociali, le quali applicano, per quanto non disposto dalla loro legge peculiare (L. 381/1991), le norme del Libro V, Titolo VI, cod. civ., al pari di tutte le altre cooperative e quindi, per espresso rimando, in occorrenza di deliberazioni di operazioni straordinarie, quelle delle società di capitali.

A dire il vero, con la Riforma del diritto societario del 2003, il Legislatore introdusse la possibilità per le società di capitali di procedere con una trasformazione “eterogenea”, ovvero da società di capitali in altri enti, tra cui le associazioni non riconosciute e le fondazioni (articolo 2500-*septies*, cod. civ.) oppure da associazione riconosciuta o fondazione in società di capitali (articolo 2500-*octies*, cod. civ.). Ciò fece già desumere, alla maggior parte della dottrina, che fossero quindi ammesse analoghe operazioni (non solo di trasformazione, ma anche di fusione o scissione), anche per ipotesi non propriamente ricomprese in tale norma, ad esempio operazioni reciproche tra associazioni e fondazioni.

Più recentemente entra quindi in vigore il CTS, che interviene con un unico articolo – il 98 – sul codice civile, aggiungendovi il nuovo articolo 42-*bis*, all'interno del Capo III, Titolo II, Libro I, cod. civ. (norme sulle associazioni e fondazioni), che dispone:

“Se non è espressamente escluso dall'atto costitutivo o dallo statuto, le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni.

La trasformazione produce gli effetti di cui all'articolo 2498. L'organo di amministrazione deve predisporre una relazione relativa alla situazione patrimoniale dell'ente in via di trasformazione

contenente l'elenco dei creditori, aggiornata a non più di centoventi giorni precedenti la delibera di trasformazione, nonché la relazione di cui all'articolo 2500 sexies, secondo comma. Si applicano inoltre gli articoli 2499, 2500, art. 2500 bis del c.c., 2500 ter, secondo comma, 2500 quinquies e 2500 novies, in quanto compatibili.

Alle fusioni e alle scissioni si applicano, rispettivamente, le disposizioni di cui alle sezioni II e III del capo X, titolo V, libro V, in quanto compatibili.

Gli atti relativi alle trasformazioni, alle fusioni e alle scissioni per i quali il libro V prevede l'iscrizione nel Registro delle imprese sono iscritti nel Registro delle Persone Giuridiche ovvero, nel caso di enti del Terzo settore, nel Registro unico nazionale del Terzo settore”.

La norma introdotta con la Riforma sul Terzo settore, in buona sostanza elimina i residui dubbi sulla ammissibilità delle operazioni in oggetto.

Le ragioni della fusione

La fusione è uno strumento utile, all'interno del mondo del Terzo settore, per perseguire la finalità di riorganizzazione o aggregazione e, quindi, di consolidamento di enti preesistenti (o la nascita di nuovi enti di più ampie dimensioni), in modo da avere a disposizione maggiori risorse utilizzate in maniera più efficace. La stessa organizzazione della raccolta fondi, allo scopo di finanziare la propria attività istituzionale, o di “*interesse generale*” per dirla con i termini introdotti dal CTS, può essere svolta a seguito della fusione con una maggiore disponibilità di persone e di mezzi.

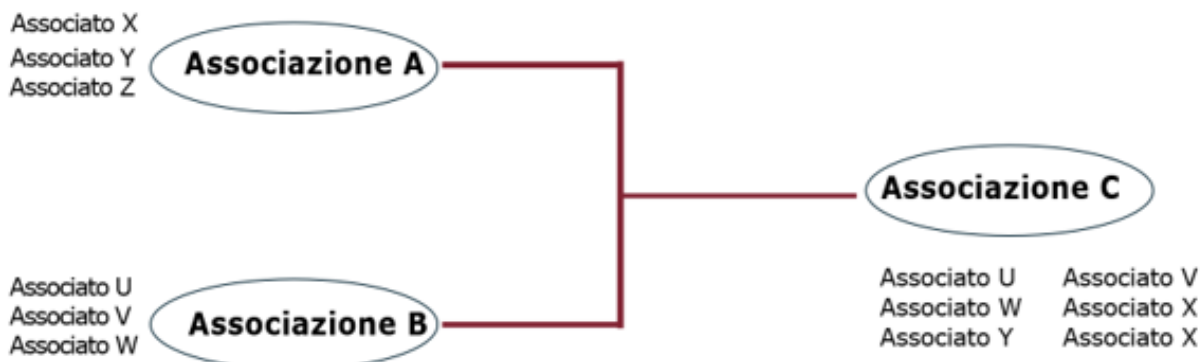
La strumento della fusione può inoltre costituire un'alternativa razionale ed economica alla liquidazione dell'ente con conseguente devoluzione del patrimonio residuo ai sensi dell'articolo 30, cod. civ..

La fusione può essere “*per unione*”, ovvero effettuata “*in senso stretto*” e quindi prevedere la nascita di un nuovo soggetto che prende il posto dei 2 (o più) enti associativi che si vanno a unire.

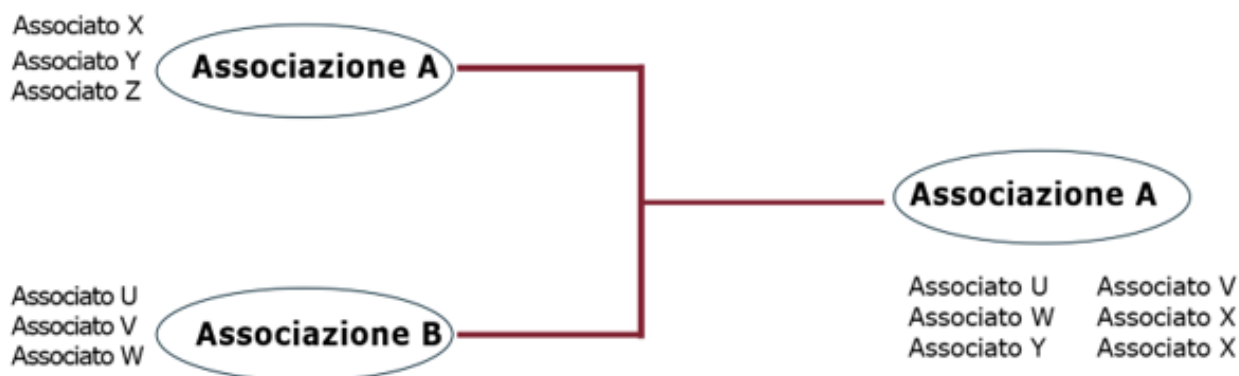
In questo caso, la finalità pratica viene perseguita da più associazioni, di ridotte dimensioni, aventi scopo comune o da associazioni con scopi diversi (seppur affini): l'ente neocostituito si gioverà di maggiori risorse, materiali e umane.

Oppure la fusione può essere “*per incorporazione*”, non determinando la nascita di un nuovo soggetto, ma l’“*assorbimento*” di uno o più enti in uno a essi preesistente. Questa operazione può avere il fine di consolidare le strutture e le risorse di un'associazione già operante facendovi confluire i mezzi di associazioni con minori prospettive future le quali, diversamente, sarebbero destinate all'estinzione o a operare con scarsa incisività.

FUSIONE PER UNIONE



FUSIONE PER INCORPORAZIONE



Espongo un caso reale:

– fusione di 2 enti con finalità correlate, in quanto il primo gestisce soggetti c.d. “*svantaggiati*” (attività socio-assistenziale a mezzo della gestione di una struttura residenziale) e, una volta concluso da parte degli ospiti il percorso riabilitativo, il secondo ente si occupa dell’inserimento degli stessi nel mondo del lavoro. All’interno di questo disegno, viene ravvisata l’opportunità di riunire la gestione delle attività svolte dalle 2 realtà in capo a uno dei 2 enti (pertanto si tratta di fusione per incorporazione), in modo tale da ottenere una migliore economicità operativa tramite un’unica struttura organizzativa.

Ambito applicativo

In primo luogo, serve evidenziare che la norma, pur essendo stata introdotta in occasione della Riforma sul Terzo settore, riguarda tutti gli enti non profit e non solo quelli che assumono la qualifica di ETS; non a caso viene collocata nel codice civile e non all'interno del CTS.

Esistono 2 tipi di fusione a seconda della tipologia degli enti coinvolti e a cui conseguono, peraltro, risvolti diversi dal punto di vista fiscale:

- la fusione *“omogenea”*, che è quella letteralmente disposta dall'articolo 42-*bis*, cod. civ., ovvero fusione tra 2 associazioni, riconosciute o non, oppure tra una associazione e una fondazione: l'ente risultante rimane all'interno del mondo non profit;
- la fusione *“eterogenea”*, che coinvolge sia enti non profit sia enti a scopo di lucro.

In merito a questa seconda tipologia, va sottolineato che l'articolo 42-*bis*, cod. civ., pur non disciplinando la fusione e la scissione che coinvolgano sia enti del Libro I sia enti societari, conferma alcuni principi che inducono a ritenerle ammissibili.

Infatti, all'ultimo comma, si dice che: *“Gli atti relativi alle trasformazioni, alle fusioni e alle scissioni per i quali il libro V prevede l'iscrizione nel Registro delle imprese sono iscritti nel Registro delle Persone Giuridiche ovvero, nel caso di enti del Terzo settore, nel Registro unico nazionale del Terzo settore”*.

Pertanto, la possibilità di attuare la pubblicità degli atti del procedimento di fusione o di scissione in un pubblico registro diverso dal Registro Imprese rimuove il principale ostacolo contro l'ammissibilità di fusioni e scissioni *“eterogenee”*.

Aggiungo che ci possono essere casi che si configurano come fusioni *“eterogenee”* nonostante la partecipazione di soggetti appartenenti solo al mondo non profit. Ad esempio, una fusione tra una associazione e una cooperativa sociale. L'operazione è infatti da considerarsi *“eterogenea”*, dal momento che coinvolge un soggetto del Libro I, cod. civ. e uno del Libro V, cod. civ., avente natura *“commerciale”* per legge, pur non essendo a scopo di lucro (concetti da non confondere).

In tale caso, l'articolo 2545-*novies*, cod. civ. dispone che *“La fusione e la scissione di società cooperative sono disciplinate dal titolo V, capo X, sezione II e III”*.

Quindi, nonostante gli enti partecipanti siano entrambi soggetti diversi dalle società previste nei Capi V, VI e VII, Titolo V, cod. civ. (Spa, Srl, società di persone), la fusione medesima sarà effettuata mediante applicazione delle norme previste per la fusione di società, ai sensi dell'articolo 2501 e ss., cod. civ. in quanto compatibili.

Esempi di fusione omogenea

Ente 1	Ente 2	Ente risultante
Associazione non riconosciuta	Associazione riconosciuta	Associazione riconosciuta

Associazione ETS
Associazione ETS
Associazione ETS

Associazione non ETS
Fondazione ETS
Fondazione ETS

Associazione ETS
Associazione ETS
Fondazione ETS

Esempi di fusione eterogenea

Ente 1	Ente 2	Ente risultante
Associazione non riconosciuta	Cooperativa sociale	Cooperativa sociale
Fondazione ETS	Cooperativa sociale	Cooperativa sociale
Associazione ETS	Società di capitali	Società di capitali
Associazione ETS	Società di persone	Società di persone

Clausola statutaria

Come disposto dal comma 1, articolo 42-*bis*, cod. civ., in mancanza di una clausola statutaria che escluda la possibilità di effettuare operazioni straordinarie, le associazioni e le fondazioni possono (nel rispetto delle modalità e dei *quorum* previsti dalla legge) partecipare a operazioni di trasformazione, fusione o scissione senza limitazioni di sorta.

Viceversa, in presenza della clausola di statuto che preveda tale esclusione, si rende necessario prima eliminare tale clausola e poi deliberare l'operazione di fusione.

Sarà pertanto da verificare quale sia l'organo competente all'approvazione della modifica statutaria (normalmente l'assemblea degli associati, piuttosto che l'organo direttivo nel caso di fondazioni) e le formalità da adottare al riguardo: deliberazione mediante atto con la medesima valenza dell'atto che ha formato lo statuto prima della modifica (atto pubblico, scrittura privata registrata); *quorum* costitutivi e deliberativi previsti per le modificazioni statutarie; etc..

Al limite si potrebbe provvedere all'eliminazione della clausola e – contestualmente – deliberare l'operazione straordinaria di fusione, sottoponendo l'efficacia della fusione alla condizione sospensiva dell'iscrizione al registro competente della delibera di soppressione del divieto.

Procedimento: modalità e tempi di attuazione

Come detto, alle fusioni tra enti non profit si applicano le disposizioni del codice civile che regolano tali operazioni in ambito societario. Pertanto, bisogna seguire le formalità ivi disposte:

- redazione del progetto di fusione (articolo 2501-*ter*, cod. civ.);
- redazione della situazione patrimoniale (articolo 2501-*quater*, cod. civ.);
- relazione dell'organo amministrativo (articolo 2501-*quinquies*, cod. civ.);
- deposito di atti nelle sedi sociali (articolo 2501-*septies*, cod. civ.);

- delibere di fusione (articolo 2502, cod. civ.) e loro deposito (articolo 2502-*bis*, cod. civ.);
- atto di fusione (articolo 2504, cod. civ.).

Si ritiene che non sia necessaria la relazione degli esperti (articolo 2501-*sexies*, cod. civ.), in quanto tale documento serve solo per attestare la congruità del rapporto di cambio delle quote, ma, data la peculiarità della natura giuridica dei soggetti coinvolti, i cui associati non vantano alcun diritto sul patrimonio sociale, atteso il divieto di distribuzione diretta e indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale, sia durante la vita dell'ente sia nel caso di scioglimento, non vi è necessità di procedere alla determinazione di concambio di partecipazioni.

Adempimento invece che deve essere soddisfatto nel caso di fusioni di società di capitali, perché, per esempio, il valore attribuito alle azioni di una Spa che vanta un patrimonio di svariati milioni, non può essere parificato a quello delle quote di una Srl, con cui si fonde, che detiene un patrimonio minimo.

Progetto di fusione (articolo 2501-*ter*, cod. civ.)

Con il progetto di fusione, documento "*principe*" che fornisce tutte le spiegazioni sull'operazione programmata nel suo complesso, con descrizione di motivazioni e tempistiche, l'organo amministrativo di ciascun ente partecipante deve indicare:

1. il tipo, la denominazione e la sede degli enti partecipanti alla fusione;
2. l'atto costitutivo dell'ente risultante (fusione per unione) o le modifiche intervenute nell'atto costitutivo (statuto) dell'incorporante (fusione per incorporazione);
3. la data a decorrere dalla quale le operazioni degli enti partecipanti sono imputate al bilancio di quello risultante (fusione per unione) o quelle dell'ente incorporando sono imputate al bilancio dell'ente incorporante (fusione per incorporazione);
4. i vantaggi eventualmente proposti a favore di particolari categorie di soci o associati;
5. i vantaggi particolari eventualmente proposti a favore dei soggetti cui compete l'amministrazione degli enti partecipanti alla fusione.

Non trovano invece applicazione le disposizioni di cui ai n. 3, 4 e 5, articolo 2501-*ter*, cod. civ. perché inerenti al rapporto di cambio tra quote e alla partecipazione agli utili e quindi non attinenti agli enti non profit.

Pertanto, il progetto non contemplerà un rapporto di cambio, limitandosi a prevedere una mera sostituzione della partecipazione nell'ente incorporato (fuso) con la partecipazione in quello incorporante (risultante). Altrettanto potrebbe dirsi dei conguagli in denaro, connessi al medesimo rapporto di cambio e quindi non attinenti.

Il progetto di fusione va depositato per l'iscrizione presso il registro territorialmente competente almeno 30 giorni prima della decisione dei soci o associati in merito alla fusione (la delibera). Come si evince dall'ultimo comma, articolo 42-*bis*, cod. civ., il registro

competente potrà essere: il Registro Imprese per quanto riguarda le cooperative sociali o in genere le imprese sociali, il registro delle persone giuridiche per gli enti che hanno tale qualifica e che non hanno conseguito o richiesto quella di “ETS”, il Runts per quanto riguarda gli ETS. In caso di associazione non riconosciuta, non sono previste formalità pubblicitarie, anche se l'organo amministrativo potrebbe decidere, in ottica prudenziale, di adottare la modalità “sostitutiva” di pubblicità prevista dall'articolo 2501-ter, cod. civ., ovvero, la pubblicazione sul sito *internet* dell'associazione (purché le modalità siano “*atte a garantire la sicurezza del sito medesimo, l'autenticità dei documenti e la certezza della data di pubblicazione*”). Una parte della dottrina, in maniera ancora più prudente, suggerisce di procedere con una comunicazione preventiva ai singoli soggetti che diventeranno creditori dell'esistenza del progetto (banche, enti pubblici, fornitori, etc.).

Pubblicità del progetto di fusione

Ente	Modalità di pubblicità – Iscrizione
Associazione riconosciuta non ETS	Registro persone giuridiche
Associazione ETS	Runts
Associazione non riconosciuta non ETS	Non obbligatoria – Eventualmente sito <i>internet</i>
Fondazione persona giuridica	Registro persone giuridiche
Fondazione ETS	Runts
Cooperativa sociale	Registro Imprese
Impresa sociale	Registro Imprese

Situazione patrimoniale (articolo 2501-quater, cod. civ.)

L'organo amministrativo degli enti partecipanti alla fusione deve redigere, con le stesse regole usate per il bilancio di esercizio, la situazione patrimoniale degli enti stessi, riferita a una data non anteriore di oltre 120 giorni al giorno in cui il progetto di fusione è depositato nella sede dell'ente (o pubblicato sul sito *internet*).

In sostituzione, si può utilizzare il bilancio (rendiconto) dell'ultimo esercizio, purché sia chiuso non oltre 6 mesi prima del deposito del progetto.

In merito aggiungo un paio di considerazioni: la prima che la situazione patrimoniale (o il bilancio nel caso si possa prendere in sostituzione) deve essere redatta con la formalità richiesta dalla natura giuridica dell'ente partecipante e quindi quella richiesta dai Principi contabili Oic 11 e seguenti per quanto riguarda, ad esempio, le cooperative sociali, dal principio contabile “ETS” Oic 35 per chi ha tale natura, il rendiconto di cassa come richiesto da statuto per le associazioni non ETS, etc..

La seconda è che la previsione dell'ultimo comma, articolo 2501-quater, cod. civ., ovvero la possibilità di omettere la situazione patrimoniale se vi rinunciano all'unanimità gli associati (e i possessori di altri strumenti finanziari con diritto di voto) a mio parere non è applicabile, perché la finalità della stessa è la verifica della congruità del patrimonio dell'associazione o

della fondazione risultante dall'operazione.

Il che assume significato ancora più rilevante nel caso in cui la fusione comporti anche una “*trasformazione*” fra enti del Libro I, come ad esempio, una associazione che venga incorporata in una fondazione o in una cooperativa sociale.

Le verifiche sul patrimonio sono differenti a seconda che l'ente risultante o partecipante abbia assunto la personalità giuridica (con il “*vecchio procedimento*”, D.P.R. 361/2000, o con la speciale procedura dell'articolo 22, CTS) o che tutti gli enti partecipanti non siano riconosciuti.

Nel primo caso il patrimonio minimo per le persone giuridiche viene verificato da parte del Ministero, oppure con intervento del notaio e vi è la necessità di recuperare una perizia di stima a valori attuali da parte di un professionista.

Nel secondo caso, il notaio che riceve l'atto deve seguire le regole generali di controllo, che vietano di ricevere atti “*espressamente proibiti dalla legge, o manifestamente contrari al buon costume o all'ordine pubblico*” e impone di rifiutare la stipulazione dell'atto ove tale controllo avesse esito negativo.

Relazione dell'organo amministrativo (articolo 2501-*quinquies*, cod. civ.)

L'organo amministrativo degli enti partecipanti alla fusione deve predisporre una relazione che illustra e giustifica, sotto il profilo giuridico ed economico, le ragioni della fusione. In buona sostanza si tratta di giustificare, da parte degli amministratori, il progetto di fusione nella sua interezza.

Per le ragioni già specificate, la relazione non deve illustrare il rapporto di cambio, in quanto insussistente.

In questo caso, a differenza di quanto detto sulla situazione patrimoniale, ritengo che, con rinuncia unanime di tutti gli associati e/o di tutti i membri dell'organo amministrativo delle fondazioni coinvolte (salvo il caso delle fondazioni di partecipazione che sono dotate di un organo assembleare o di indirizzo), la relazione possa essere omessa.

Deposito di atti nelle sedi sociali (articolo 2501-*septies*, cod. civ.)

Durante 30 giorni che precedono le delibere degli associati in merito alla fusione, devono essere depositati in copia:

- il progetto di fusione;
- la relazione degli amministratori;
- i bilanci o rendiconti degli ultimi 3 esercizi degli enti partecipanti alla fusione;
- le situazioni patrimoniali a norma dell'articolo 2501-*quater*, cod. civ..

Anche in questo caso si può scegliere, in alternativa, di provvedere alla pubblicazione dei documenti sul sito *internet* degli enti.

Dal momento che la *ratio* è di dare un'adeguata informativa agli associati, ritengo che in caso di fondazioni, nelle quali mancano soggetti qualificabili come "*associati*", le disposizioni sul deposito degli atti siano inapplicabili.

Delibere di fusione (articolo 2502, cod. civ.) e loro deposito (articolo 2502-bis, cod. civ.)

L'approvazione del progetto di fusione avviene a mezzo di una delibera "*straordinaria*" secondo le regole proprie del tipo di ente coinvolto e che deve applicare in occasione di modifiche statutarie. Ciò sia con riferimento alla forma, sia ai *quorum*, sia ai fini dell'individuazione dell'organo competente a deliberare l'operazione.

In particolare, nelle associazioni, la fusione sarà deliberata dall'assemblea, con le maggioranze previste dalla legge o dallo statuto per le modificazioni statutarie.

Nelle associazioni riconosciute dovrà, pertanto, trovare applicazione l'articolo 21, comma 2, cod. civ. secondo cui:

"Per modificare l'atto costitutivo e lo statuto, se in essi non è altrimenti disposto, occorrono la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della maggioranza dei presenti".

Nelle associazioni non riconosciute, si devono seguire le maggioranze peculiari previste dallo statuto.

Nelle fondazioni senza organo assembleare o di indirizzo, non essendoci associati, è sempre l'organo amministrativo a dover approvare il progetto, stante il fatto che si tratta dell'approvazione di un progetto predisposto dallo stesso organo e quindi si tratta di una mera presa d'atto.

Nelle cooperative sociali, l'assemblea dei soci, in seduta straordinaria, è l'organo competente e si applicano le regole disposte dal codice civile in tema di cooperative e per rimando a seconda della tipologia, Spa o Srl, adottata dalla cooperativa.

Per quanto riguarda la forma, gli ETS con personalità giuridica deliberano con atto pubblico (notaio), come disposto dall'articolo 22, comma 6, CTS; gli altri enti non ETS con personalità giuridica analogamente devono fare ricorso all'atto notarile pubblico, per simmetria rispetto alla forma richiesta per l'atto costitutivo.

L'associazione non riconosciuta e non ETS non è soggetta ad alcun requisito di forma, neppure se l'atto costitutivo fosse stato redatto per atto pubblico (salvo clausola statutaria che richieda la forma rafforzata).



Il deposito delle delibere va fatto presso gli stessi registri competenti ove è stato depositato il progetto di fusione, cui rimando.

Delibere di fusione

Ente	Organo	<i>Quorum</i>	Forma
Associazione	Assemblea	degli	
ETS/persona giuridica	associati		

CASI OPERATIVI

Acquisto di ramo di azienda e responsabilità solidale sui debiti pregressi

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

Seminario di specializzazione

Nuovo concordato preventivo biennale

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

Alfa Spa ha acquistato un ramo di azienda da Beta Srl al prezzo di 1.250.000 euro.

In sede di stipula dell'atto di cessione di ramo di azienda non fu richiesto il certificato dei carichi pendenti in capo alla società cedente ai sensi dell'articolo 14, D.Lgs. 472/1997.

La cedente a suo tempo aveva diversi debiti verso l'Erario tutti in contenzioso.

Beta Srl. trasferisce la sede legale all'estero.

Successivamente i contenziosi in essere in capo alla cedente hanno esito negativo per la stessa e quindi l'Agenzia delle entrate, non potendo recuperare i crediti per imposte sanzioni e interessi dalla cedente in quanto trasferita all'estero, ha emesso un provvedimento di accertamento della responsabilità solidale della società Alfa Spa.

In tale provvedimento l'Agenzia delle entrate richiede ad Alfa Spa, appunto, il pagamento di tutte le imposte relative ai contenziosi che hanno visto la cedente Beta Srl soccombente oltre alle sanzioni e agli interessi. Questi ultimi, considerato il ventennio trascorso, rappresentano circa il 40% dell'importo richiesto.

Si evidenzia che dalla data di acquisto del ramo di azienda a quella di notifica del provvedimento emesso dall'Agenzia delle entrate – la cessionaria Alfa Spa non ha mai ricevuto alcuna comunicazione, provvedimento, avviso, cartella, ingiunzione, atto di qualsiasi tipo in riferimento a tale tematica.

Chiaramente Alfa Spa ha impugnato il provvedimento e le ingiunzioni di pagamento conseguenti.

In riferimento al caso sopra esposto, si chiede un parere sulla responsabilità del cessionario e sulla allocazione in bilancio nel caso che Alfa Spa sia condannata al pagamento delle somme per le quali sia riconosciuta responsabile in solido.

La responsabilità del cessionario, si estende anche agli interessi maturati sulle imposte non pagate dalla cedente? Il disposto dell'articolo 14, D.Lgs. 472/1997, al comma 1, testualmente dispone *“Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.”*. Da una lettura letterale della norma sembrerebbe desumersi che gli interessi non rientrano nella responsabilità solidale della cessionaria essendo espressamente contemplate soltanto le imposte e le sanzioni.

Nel caso Alfa Spa sia riconosciuta responsabile in solido e quindi condannata al pagamento, in tutto o in parte, di quanto richiesto dall'Agenzia delle entrate, ai fini dell'appostazione in contabilità e quindi di iscrizione nel bilancio della società come deve essere trattato quanto pagato? La società ha individuato le seguenti soluzioni:

- a) l'importo pagato viene iscritto quale sopravvenienza passiva nell'esercizio in cui viene emessa la sentenza definitiva che vede soccombente la cessionaria Alfa Spa;
- b) l'importo che la cessionaria Alfa Spa viene condannata a pagare rappresenta un maggior aggravio / onere del contratto originario di acquisto di ramo di azienda e quindi è configurabile quale maggior avviamento, appunto, per l'acquisto del ramo di azienda; se così fosse va iscritto nell'attivo, tra le immobilizzazioni immateriali alla voce avviamento;
- c) l'importo che la cessionaria Alfa Spa viene condannata a pagare è da considerare un credito verso la cedente Beta Srl in quanto il debito è in capo a quest'ultima e quindi la cessionaria ha il diritto di rivalsa sulla stessa. Chiaramente, nel caso specifico, la cessionaria attiverà le opportune azioni per il recupero del credito anche se la società è stata trasferita all'estero e nel caso di impossibilità di recupero il credito dovrà essere portato a perdita su crediti.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Nuovi limiti per la compensazione di crediti Inps e Inail

di **Alessandro Bonuzzi**

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta

Scopri di più

Negli ultimi anni stiamo assistendo a una continua **stretta** sull'utilizzo in compensazione dei crediti da parte dei contribuenti. Nel solco di questo indirizzo ben si collocano le **limitazioni introdotte** in materia di compensazione nel modello F24 dei **crediti Inps e Inail** ad opera dell'[articolo 1, commi da 94 a 98, L. 213/2023](#) (Legge di Bilancio 2024).

In primo luogo, è stato introdotto l'obbligo di utilizzare in **compensazione i crediti Inps e Inail** esclusivamente mediante i **servizi telematici dell'Agenzia delle entrate** (Entratel/Fisconline), così come già accadeva per i crediti di natura erariale. Pertanto, **non è più possibile utilizzare i servizi bancari** quali *remote* o *home banking* per effettuare pagamenti contenenti compensazioni di crediti Inps e Inail.

La **decorrenza** del nuovo obbligo dovrebbe avere come data di riferimento quella dell'**1.7.2024**, sebbene la lettera della norma sul punto non sia cristallina. Infatti:

- da una parte, [il comma 96](#), dell'articolo 1, L. 213/2023 prevede che l'obbligo di compensare i crediti Inps e Inail tramite Entratel/Fisconline si **"applica"** a decorrere dall'1.7.2024;
- dall'altra, il successivo [comma 98](#) stabilisce che *"la decorrenza dell'efficacia, anche progressiva"*, della stessa nonché le *"relative modalità attuative"* devono essere definite con uno specifico **provvedimento** dell'Agenzia delle entrate, dell'Inps e dell'Inail, ad oggi non ancora adottato.

Nel dubbio, il consiglio è quello di adottare un **approccio cautelativo**, presentando i modelli F24 contenenti compensazioni di crediti Inps e Inail mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate **già a decorrere dall'1.7.2024**.

Sul tema, la Legge di Bilancio 2024 ha altresì previsto che la compensazione dei crediti Inps, quale ne sia l'importo, è consentita **soltanto a decorrere da specifici momenti**, differenziati a seconda del soggetto: datore di lavoro non agricolo o agricolo e soggetto iscritto all'IVS oppure alla Gestione separata Inps. In particolare, la possibilità di utilizzare in compensazione orizzontale i crediti Inps decorre:

- con riferimento al **datore di lavoro non agricolo**, dal **15° giorno** successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei contributi da cui il credito emerge – oppure dal 15° giorno successivo alla relativa presentazione (laddove tardiva) – ovvero dalla data di notifica delle note di rettifica passive;
- con riferimento al **datore di lavoro agricolo** che versa la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola, dalla data di scadenza del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge;
- con riferimento ai **lavoratori autonomi** iscritti alle gestioni speciali degli **artigiani** ed **esercenti** attività **commerciali** e dai **liberi professionisti** iscritti alla **Gestione separata** presso l'Inps di cui all'[articolo 2, comma 26, L. 335/1995](#), dal **10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge**.

Resta ferma la verifica sulla **correttezza sostanziale** del credito compensato. La compensazione è esclusa per le aziende committenti in relazione ai compensi assoggettati a contribuzione alla **Gestione separata Inps**.

Per quanto riguarda i **crediti Inail**, la norma prevede che la compensazione degli stessi, per qualsiasi importo, può essere effettuata a condizione che il credito certo, liquido ed esigibile sia registrato negli archivi dell'Istituto.

La **decorrenza** di questo secondo blocco di limitazioni è certamente legata dal citato **provvedimento**, che dovrà essere adottato d'intesa dal direttore dell'Agenzia delle entrate, dal direttore generale dell'Inps e dal direttore generale dell'Inail.

Infine, è appena il caso di precisare che i crediti Inps e Inail **non sono** invece **interessati** dall'altra ulteriore nuova limitazione (ex [articolo 37, comma 49-quinquies, D.L. 223/2006](#)), in vigore dall'1.7.2024, che prevede l'esclusione dalla compensazione dei crediti tramite il modello F24 in presenza di **ruoli scaduti** o **accertamenti esecutivi** affidati in riscossione di **importo complessivamente superiore a 100.000 euro**, salvo sia in essere una sospensione giudiziale o amministrativa ([risposta a interpello n. 136/2024](#)).

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma sanzioni: ambito operativo dei reati di omesso versamento

di Angelo Ginex

OneDay Master

Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

Il decreto legislativo di **riforma** delle **sanzioni tributarie**, approvato in via definitiva dal Consiglio dei ministri dello scorso 24.5.2024, reca diverse novità in materia di **reati tributari**. Tra le tante modifiche, la novella mira a definire, con maggiore precisione, l'**ambito operativo** dei cd. **reati di omesso versamento**.

In particolare, i nuovi [articoli 10-bis](#) e [10-ter, D.Lgs. 74/2000](#), disciplinanti, rispettivamente, il reato di **omesso versamento di ritenute** e il reato di **omesso versamento Iva**, recano una **condizione obiettiva di punibilità**, costituita dalla manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al **pagamento dell'obbligazione tributaria**.

Tale volontà si considererà realizzata e integrata solo quando, all'atto della **consumazione del reato**, siano decorsi i **termini** per la **rateizzazione** delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta, ovvero vi sia stata **decadenza** dalla rateizzazione già concessa.

È stato previsto, inoltre, un **differimento** della **data di consumazione** di entrambi i reati **al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale** (sostituto di imposta o Iva), al fine di consentire l'accesso alla rateizzazione del debito relativo all'imposta evasa e, quindi, di rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi della **nuova condizione di punibilità**.

Da quanto detto deriva che la **sanzione penale** troverà applicazione soltanto nella ipotesi in cui, al suddetto termine di scadenza (e cioè al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale), il contribuente **non** abbia **versato**:

- le **ritenute** risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un **ammontare superiore a euro 150.000** per ciascun periodo d'imposta;
- oppure, l'**imposta sul valore aggiunto** dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un **ammontare superiore a euro 250.000** per ciascun periodo d'imposta;

a **condizione** che, in entrambi i casi, **non** sia in corso, ai sensi dell'[articolo 3-bis, D.Lgs.](#)

[462/1997](#), una **estinzione** del debito tributario mediante **rateazione**.

Con riferimento a quest'ultima ipotesi, poi, il nuovo testo stabilisce che, in caso di **decadenza** dal beneficio della **rateazione**, ai sensi dell'[articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973](#), il contribuente è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore, rispettivamente, a **euro 50.000** (per il reato di **omesso versamento di ritenute** ex [articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000](#)) e a **euro 75.000** (per il reato di **omesso versamento Iva** ex [articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000](#)).

La **nuova formulazione** del decreto legislativo che regola il sistema sanzionatorio tributario dovrebbe prevedere, accanto alla summenzionata condizione di non punibilità, anche una **circostanza attenuante**.

Nel dettaglio, il nuovo [articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000](#), a differenza della **precedente formulazione** che prevedeva per il contribuente la possibilità di beneficiare della circostanza attenuante e del conseguente sconto di pena fino alla metà, oltre alla non applicazione delle pene accessorie, solo nel caso di **estinzione integrale del debito prima dell'inizio del giudizio**, dovrebbe disporre che: *"se prima della chiusura del dibattimento, **il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione** anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne darà **comunicazione al giudice** che procede, allegando la relativa documentazione, e informerà contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale"*.

In questo caso è prevista, ai sensi del **comma 1-bis, dell'articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000**, la **sospensione del processo per un anno**. Inoltre, il giudice ha la **facoltà di prorogare** tale sospensione, per una sola volta, di **ulteriori tre mesi**, purché l'Agenzia delle entrate comunichi che il **pagamento** delle rate è regolarmente in corso e il giudice ritenga la proroga necessaria per consentire l'integrale pagamento del debito.

Infine, è importante sottolineare che il nuovo decreto, con l'introduzione del **comma 3-bis**, al citato [articolo 13, D.Lgs. 74/2000](#), dovrebbe stabilire che: *"i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da **cause non imputabili all'autore** sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto"*.

BILANCIO

Normativa europea antiriciclaggio: pubblicato in GUUE l'«AML PACKAGE»

di **Andrea Onori**

Seminario di specializzazione

AML 2024: le novità UE e gli adempimenti previsti dalla normativa italiana

Scopri di più

Con la pubblicazione nella GUUE del 19.6.2024 **si è concluso l'iter legislativo dell'«AML PACKAGE»**.

Sono stati, infatti, pubblicati la VI Direttiva UE Antiriciclaggio (2024/1640), il **Regolamento UE** denominato «Single Rulebook» (2024/1624) e il Regolamento UE che istituisce l'**AMLA** (Anti Money Laundering Authority) (2024/1620).

Si ricorda che tutti i provvedimenti appena sopra indicati sono stati **approvati** dal Parlamento Europeo **in data 31.5.2024**.

L'**entrata in vigore** di tutti questi provvedimenti è **scaglionata**, pertanto si avrà tutto il tempo necessario per adeguarsi alle nuove previsioni delle norme.

Secondo quanto previsto dalla **Direttiva 2024/1640**, l'Italia dovrà adottare tutte le opportune disposizioni legislative, regolamentari e amministrative per adeguarsi alla direttiva **entro il 10.7.2027**; termine a decorrere dal quale la direttiva (UE) 2015/849 si intenderà abrogata.

Al suo interno sono previsti **termini differenziati** di entrata in vigore delle norme relative al **Registro dei Titolari Effettivi entro il 10.7.2026**, mentre per quelle relative alle **informazioni sui beni immobili** il termine è quello del **10.7.2029**.

Anche il Regolamento UE denominato «**Single Rulebook**» si applicherà a decorrere **dal 10.7.2027**, salvo per quanto riguarda i nuovi soggetti obbligati quali gli **agenti calcistici e le società calcistiche professionistiche** che si applicheranno a far data **dal 10.7.2029**.

In considerazione del fatto che, come espressamente previsto dall'articolo 90 del Regolamento, lo stesso è **obbligatorio in tutti i suoi elementi** e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri, vengono date indicazioni relative al coordinamento delle norme **in vigore dal 10.6.2024**, mediante l'utilizzo della tavola di concordanza allegata allo stesso (allegato VI).

Si ritiene opportuno segnalare le **«nuove» indicazioni** in merito alla **individuazione sulla titolarità effettiva** che hanno assunto una formulazione differente da quelle previste nella bozza del Regolamento UE all'inizio dell'*iter* legislativo.

Ai sensi dell'articolo 51, del Regolamento UE 2024/1624, rubricato **«Identificazione dei titolari effettivi di soggetti giuridici»**, i titolari effettivi di soggetti giuridici sono la **persona fisica o le persone fisiche** che:

1. detengono, direttamente o indirettamente, una **partecipazione nella società**; o
2. controllano, direttamente o indirettamente, la **società o un altro soggetto giuridico** attraverso una partecipazione o con altri mezzi

Viene, inoltre, previsto che *«il controllo con altri mezzi di cui [alla] lettera b), è individuato a prescindere dall'esistenza di una partecipazione o di un controllo attraverso una partecipazione, e in parallelo ad essa»*.

Nello specifico, in merito alla individuazione della **«Titolarietà effettiva»** per **«partecipazione nella società»** si deve intendere la proprietà diretta o indiretta di almeno **il 25 % delle azioni o dei diritti di voto** o di altra partecipazione nella società, compresi i diritti a una quota degli utili, ad altre risorse interne o al bilancio di liquidazione.

La proprietà indiretta è calcolata **moltiplicando le azioni o i diritti di voto** o altre partecipazioni detenute dai soggetti intermedi nella catena di soggetti in cui il titolare effettivo detiene azioni o diritti di voto e sommando i risultati di tali diverse catene, a meno che non si applichino le previsioni in caso di **«coesistenza di partecipazione e controllo nell'assetto proprietario»**.

Ai fini della valutazione dell'esistenza di una partecipazione nella società, si tiene conto di tutte le partecipazioni azionarie a ogni livello di proprietà.

Viene, inoltre, ad assumere notevole rilevanza l'individuazione della **«Titolarietà effettiva attraverso il controllo»** di cui all'articolo 53 del Regolamento 2024/1624.

Secondo tale articolo, il **controllo su una società o un altro soggetto giuridico** può essere esercitato attraverso una partecipazione o con altri mezzi.

Prima di definire il controllo attraverso una partecipazione o con altri mezzi **si ritiene utile rilevare che:**

a) il **«controllo [diretto di un] soggetto giuridico»** lo si ha quando vi è la **possibilità di esercitare**, direttamente o indirettamente, **un'influenza significativa** e di imporre decisioni pertinenti all'interno del soggetto giuridico,

mentre

b) il «**controllo indiretto di un soggetto giuridico**» lo si ha quando vi è il controllo di soggetti giuridici intermedi nell'assetto proprietario o in varie catene dell'assetto proprietario, in cui il controllo diretto è individuato a ciascun livello della struttura.

Il «**controllo attraverso una partecipazione**» lo si ha mediante la proprietà diretta o indiretta del **50 % più uno delle azioni** o dei diritti di voto o di altra partecipazione nella società

Con riferimento al **controllo di un soggetto giuridico mediante «altri mezzi»** si prevede la possibilità di esercitare:

1. nel caso di una società, la **maggioranza dei diritti di voto** nella società, sia essa condivisa o meno da persone che agiscono di concerto;
2. il **diritto di nominare o revocare la maggioranza** dei membri del comitato o dell'organo di amministrazione, direzione o vigilanza, o di funzionari analoghi del soggetto giuridico;
3. i pertinenti **diritti di veto o di decisione** connessi alla quota della società;
4. le decisioni riguardanti la **distribuzione degli utili** del soggetto giuridico o che comportano una movimentazione patrimoniale nel soggetto giuridico

In aggiunta, il **controllo con «altri mezzi»** può essere esercitato, a seconda della situazione particolare del soggetto giuridico e della sua struttura, mediante:

1. **accordi formali o informali** con i proprietari, i soci o i soggetti giuridici, disposizioni dello statuto, accordi di partenariato, accordi di sindacato o documenti o accordi equivalenti, a seconda delle caratteristiche specifiche del soggetto giuridico, nonché modalità di voto;
2. **rapporti tra familiari**;
3. il ricorso ad **accordi formali o informali** di nomina fiduciaria

Da ultimo, secondo quanto previsto dall'articolo 53 in commento, per «**accordo formale di nomina fiduciaria**» si deve intendere: un **contratto**, o un accordo equivalente, **tra un fiduciante e un fiduciario**, in cui il fiduciante è una **persona giuridica o una persona fisica** che incarica il fiduciario di agire per suo conto in una determinata veste, anche in qualità di amministratore o azionista o costituente, e il fiduciario è una persona giuridica o una persona fisica incaricata dal fiduciante di agire per suo conto.

Gli enti sportivi dinanzi alla valutazione di apertura della P.Iva dall'1.7.2024

di Biagio Giancola

Seminario di specializzazione

Novità Iva per lo sport e il terzo settore

Novità del correttivo al decreto legislativo n. 38/21, caratteristiche dei soggetti gestori e inquadramento del personale

Scopri di più

Il **tema dell'esenzione Iva** è attualmente rilevante nello sport, poiché molti enti sportivi dilettantistici hanno esercizi finanziari stabiliti dallo statuto che coprono l'anno fiscale dall'1.7. al 30.6. successivo, in linea con la stagione sportiva, e dunque sono ora chiamati a decidere se **optare dall'1.7. per il regime di esenzione Iva** sui **corrispettivi ricevuti**, ovvero attendere il **prossimo 1.1.2025 per l'applicazione obbligatoria della disciplina dell'esenzione Iva** ed avere un primo semestre (1.7- 31.12) in **regime di esclusione Iva**, ai sensi dell'[articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), ed un **secondo semestre** (1.1.- 30.6) obbligatoriamente in **regime di esenzione Iva**, ai sensi dell'[articolo 10, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), come novellato dall'[articolo 5](#), commi da 15 quater a sexies, D.L. 146/2021.

Infatti, in ambito sportivo si è osservata una **stratificazione delle disposizioni di legge sull'applicabilità dell'esenzione Iva** che, sebbene alcune norme siano già vigenti e operative ed altre saranno operative solo dall'1.1.2025, permette, attraverso una lettura coordinata e congiunta, di **ottenere un quadro giuridico sistematico** sulla base del quale porre le ASD dinanzi alla decisione di **valutare l'immediata apertura della partita Iva** dall'inizio del nuovo esercizio fiscale a cavallo d'anno, di regola **dall'1.7.2024**.

In primis, l'[articolo 5](#), comma dal 15 *quater* al 15 *sexies*, D.L. 146/2021, c.d. "decreto Fisco-Lavoro", che diventerà operativo a partire dal prossimo 1.1.2025 come previsto dal D.L. 215/2023 c.d. "Decreto Mille proroghe", al fine di **uniformare la disciplina nazionale** al dettato europeo, abroga parzialmente l'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972, attraendo in campo Iva, seppur in regime di esenzione, **operazioni che prima erano considerate escluse**.

Contestualmente, l'anzidetto [articolo 5](#), D.L. 146/2021, modifica l'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#), relativo i **casi di esenzione ai fini Iva**, integrandolo con una nuova ipotesi al comma 4 punto 2) dove confluiscono **"le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni"**

nazionali”.

Alla luce di ciò, dall'1.1.2025 le ASD saranno tutte **tenute ad applicare l'Iva in esenzione** sui corrispettivi specifici versati indistintamente da associati, tesserati o terzi non tesserati per la fruizione di corsi sportivi **resi in conformità agli scopi istituzionali**.

Tuttavia, al fine di neutralizzare con urgenza la prassi amministrativa individuata con la [risposta ad interpello n. 393/2022](#), che **escludeva tout court il regime di esenzione Iva ex articolo 10, n. 20), D.P.R. 633/1972**, ed applicava **l'aliquota ordinaria del 22%** sui corrispettivi versati dai minori per i **cd. corsi di scuola nuoto** (in quanto corsi di apprendimento specialistici che esulano da un sistema integrato di insegnamento di conoscenze e competenze avente ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie), il Governo ha emanato d'urgenza la previsione contenuta nell'[articolo 36 bis, D.L. 75/2023](#), in vigore dal 17.8.2023, che **contempla l'esenzione Iva** per tutte quei **servizi “strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto”**.

In definitiva, sin d'ora i **corrispettivi specifici** versati da chiunque, quindi non soltanto tesserati ed associati, ma anche terzi avventori, **per fruire di tutti i corsi sportivi** e/o di attività motoria e di educazione fisica, quindi anche discipline non espressamente riconosciute nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche, **erogati da ASD o SSD** (e comunque da enti senza fine di lucro) possono essere **attratti al regime di esenzione ai fini Iva**, laddove l'ente intenda applicare **l'esclusione Iva** prevista dall'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#).

Come noto, si tratta di una **disciplina binaria**, del tutto irrituale, lasciata alla facoltà applicativa dell'ente dilettantistico che eroga i “servizi sportivi”, il quale potrà beneficiare dell'esclusione, ovvero **dell'esenzione Iva** sui corrispettivi fino al 31.12.2024.

Dall'1.1.2025, **abrogata definitivamente per l'ambito sportivo la disciplina dell'esclusione Iva**, ai sensi dell'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#), sorgerà l'enorme tema, tuttora non risolto, dell'ulteriore requisito richiesto dal richiamato [articolo 10, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), come novellato, che **vincola la disciplina dell'esenzione Iva all'ulteriore condizione di “non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA”**.

Con quest'ultima preclusione, il legislatore nazionale ha scelto di subordinare l'esenzione dell'imposta indiretta ad una delle **ipotesi previste** dall'articolo 133, della Direttiva UE 2006/112.

In buona sostanza, per applicare l'esenzione di cui all'[articolo 10, comma 4, n. 2\), D.P.R. 633/1972](#), deve essere rispettato il **principio della concorrenza** e, quindi, l'ASD, tramite l'applicazione dell'Iva esente, non dovrà **ricavare vantaggi economici competitivi** rispetto agli altri enti commerciali che operano sul medesimo settore offrendo servizi simili **in regime Iva**

ordinario.

Si pensi, ad esempio, all'erogazione di tutti quei **corsi in palestra** (Body building, ginnastica finalizzata alla salute ed al fitness, pilates, etc) **erogati da enti sportivi dilettantistici**, piuttosto che da enti commerciali, per i quali appaiono sin d'ora esistere **concreti profili di concorrenza e di vantaggi economici ottenuti tramite l'esenzione Iva** dei corrispettivi.

L'aspetto dovrà **essere chiarito** dalla prassi amministrativa.

Tornando all' Iva, va posta l'attenzione sulla circostanza che il regime di esenzione opera limitatamente alle ***“prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica”***.

L'[articolo 2, lett. nn\), D.Lgs. 36/2021](#), definisce sport “: ***qualsiasi forma di attività fisica fondata sul rispetto di regole che, attraverso una partecipazione organizzata o non organizzata, ha per obiettivo l'espressione o il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l'ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli.***”

Per **educazione fisica** si intende l'**insegnamento finalizzato al miglioramento dello sviluppo psicofisico e della salute individuale e sociale attraverso l'attività motoria e sportiva**. Quindi, si tratta di corsi di insegnamento che **non si concentrano sull'efficacia e la qualità della prestazione**, ma sullo sviluppo di un'appropriata motricità. In tal modo, l'educazione fisica contribuisce allo **sviluppo complessivo della personalità** del soggetto che fruisce i corsi.

All'interno di tale perimetro si **applica esenzione Iva**, all'infuori Iva ordinaria al 22%, quindi per i già citati corsi di nuoto o di altre discipline sportive, ovvero anche per le discipline sportive non ricomprese nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche, nonché **lezioni private, non sussiste più la circostanza della specifica tecnica degli insegnamenti**; pertanto le attività **saranno riconducibili almeno all'attività motoria** con applicazione di **diritto dell'esenzione Iva**.

Diversamente, per tutti quei corrispettivi versati da associati, tesserati e terzi non tesserati, riferiti al mero utilizzo e godimento di uno spazio di un impianto sportivo, si pensi **all'uso della corsia nuoto, la locazione**, in toto o soltanto in parte, **di un campo o impianto sportivo** (es. campo da tennis, padel, pista del velodromo), **troverà applicazione l'aliquota ordinaria Iva al 22%**, come confermato dalla previsione dell'[articolo 9, comma 1-bis, D.Lgs. 36/2021](#), che annovera la **gestione di impianti e di strutture sportive**, e quindi la locazione anche parziale dei medesimi, tra le attività diverse **svolte degli enti sportivi dilettantistici**.

Alla luce del quadro rappresentato, le ASD dall'1.7.2024 in caso di **esercizio fiscale a cavallo dell'anno** che si adegui alla stagione sportiva che inizi in tale data, o al più tardi obbligatoriamente dall'1.1.2025, saranno **tenute ad aprire una propria posizione Iva** presso l'Agenzia delle entrate e ad osservare **tutti gli adempimenti formali** in materia di Iva (emissione delle fatture, tenuta dei registri Iva, liquidazioni periodiche, dichiarazione Iva

annuale, contabilità separata), **salvo la comunicazione di avvalersi della dispensa** ex [articolo 36 bis, D.P.R. 633/1972](#), **ovvero l'opzione**, ai sensi della L. 398/1991, che permetterà **l'ulteriore vantaggio dell'applicazione dell'aliquota Iva al 50%**.

Per certo, gli enti sportivi dilettantistici senza scopo di lucro dovranno applicare l'Iva in esenzione, ovvero con **aliquota ordinaria**, distinguendo **le attività sopra indicate**, con la specificità delle **somme ricevute dagli Associati** a titolo di quote associative a favore delle ASD che **saranno non imponibili Iva**, qualora **non si configurino i presupposti impositivi** di cui all'[articolo 1, D.P.R. 633/1972](#), ossia qualora **le somme versate dagli associati** come quota sociale siano unicamente finalizzate alla promozione dello sport da parte del sodalizio sportivo **senza alcuna controprestazione** di servizi o cessione di beni.

Infine, la necessaria apertura della posizione Iva permetterà alle ASD di **poter detrarre l'Iva assolta sugli acquisti** in base alla percentuale di detrazione determinata, ai sensi dell'[articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972](#), ossia nella **stessa proporzione esistente** tra le operazioni con applicazione dell'aliquota Iva che **danno diritto alla detrazione** rispetto a quelle esenti d'imposta e il **totale delle operazioni attive**.

Almeno inizialmente per il primo anno, la **quantificazione dell'Iva indetraibile** da pro-rata verrà **effettuata provvisoriamente** nel corso dell'esercizio nelle liquidazioni periodiche, non potendo assumere l'ASD la percentuale utilizzata nell'anno precedente in quanto inesistente.

Il **pro-rata definitivo verrà determinato alla fine di ciascun anno**, in sede di compilazione della dichiarazione annuale, in funzione delle operazioni effettuate nel periodo d'imposta, con **eventuale conguaglio dell'Iva** indetraibile provvisoriamente determinata durante l'anno.