

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 15/02/2016

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/37824-Aspetti-amministrativi-delle-asd-associazioni-sportivo-dilettantistiche-e-delle-ssd-societa-sportivo-dilettantistiche>

Autore: Emilio Corteselli

Aspetti amministrativi delle ASD (Associazioni Sportivo Dilettantistiche) e delle SSD (Societa' Sportivo Dilettantistiche)

Emilio Corteselli Dottore Commercialista- Docente a contratto Universita' Roma 3- Cultore UNIECAMPUS Aspetti amministrativi delle ASD (Associazioni Sportivo Dilettantistiche) e delle SSD (Societa' Sportivo Dilettantistiche). ABSTRAT L'articolo analizza in modo interdisciplinare alcuni aspetti contabili, civilistici, fiscali e gestionali delle ASD e delle SSD. Cio viene fatto seguendo i seguenti punti: 1 Introduzione. 2 Associazioni sportive dilettantistiche:obblighi statutari. 3 Le società sportive di capitali di cui art. 90 Legge 289/2002. 4 Il rendiconto di un'associazione sportiva dilettantistica. 5 La struttura del bilanci delle società sportive dilettantistiche. 6 I regimi contabili ed i libri sociali delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche. 7 I contratti di sponsorizzazione. 8 Il modello EAS. 9 Modulistica. 10 Ulteriori profili amministrativi ed analisi dei riflessi sulle ASD-SSD della Riforma del Terzo settore in cors

Emilio Corteselli

**Dottore Commercialista- Docente a contratto
UNIROMA3**

Aspetti amministrativi delle ASD (Associazioni Sportivo Dilettantistiche) e delle SSD (Societa' Sportivo Dilettantistiche)¹.

1 Introduzione.

Il settore sportivo dilettantistico, data la sua indubbia rilevanza sociale, è stato interessato negli ultimi anni da importanti modifiche legislative volte ad assicurare, tramite la leva fiscale, le necessarie risorse per il finanziamento dell'attività. Inizialmente, la materia dell'attività sportiva è stata disciplinata dal Testo Unico delle Imposte Dirette² ; successivamente, è intervenuta la L. 16 dicembre 1991, n° 398, che ha introdotto un regime di tassazione forfetaria e di semplificazioni contabili per le associazioni sportive dilettantistiche e che resta, con le modifiche apportate dalla L. 21/11/2000, n. 342, e con la L. 27/12/2002, n° 289³ , una delle più importanti norme tributarie per l'associazionismo sportivo. Successivamente, con il D. Lgs . 4 dicembre 1997,

¹ CFR Per la collana TERZO SETTORE E PUBBLICA AMMINISTRAZIONE: Aspetti fiscali e contabili degli ENC. Casa editrice Soc. BARBIERI EDITORE s.r.l. Empoli (ISBN 9788867352258 Anno 2014). Per la collana Quaderni di Studi Sociali, Giuridici ed Economici.

² D.P.R 22/12/1986 n° 917

³ Finanziaria del 2003.

n° 460, che ha varato la disciplina tributaria degli enti non profit e delle ONLUS, è stata modificata profondamente la normativa delle associazioni sportive che, dal punto di vista fiscale, hanno assunto la natura di enti non commerciali. Anche su quest'ultima normativa è intervenuta la Finanziaria 2003, con il comma 11 dell'art. 90, che ha escluso per le suddette associazioni la perdita della qualifica di ente commerciale anche quando svolgano prevalentemente attività commerciali⁴. Nel contempo, con l'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n° 133, è stata modificata la normativa relativa al regime forfetario nonché quella dei compensi erogati a coloro che svolgono attività sportiva dilettantistica di cui alla L. 23 marzo 1986, n° 80; successivamente l'art. 25 della succitata legge è stato rivisitato dalla L. 21 novembre 2000, n° 342.

Con la L. n° 289 del 27 dicembre 2002⁵, il mondo sportivo dilettantistico si apre alla realtà delle società di capitali: in effetti, in virtù del disposto dell'articolo 90 commi 17 e 18, gli enti che persegono attività sportiva dilettantistica possono costituirsi nella forma di società di capitali. L'utilizzazione di tale schema causale non è tuttavia completo in quanto per la società sportiva dilettantistica è prevista l'assenza di fine di lucro. Dopo le novità introdotte dall'art. 90 della L. n° 289 del 27/12/ 20, ecco arrivare il D.L. n° 72 del 22/03/04, convertito nella L. n° 128 del 21/05/04, che apporta delle modifiche alla stessa finanziaria 2003. Da ultimo, la Legge n° 186 del 27/07/04, di conversione del D.L.

⁴ Norma questa molto importante perche' molte ASD vivono di sponsorizzazioni.

⁵ Finanziaria del 2003

n° 136 del 28/05/04, ha stabilito che le agevolazioni fiscali introdotte dall'art. 90 della finanziaria 2003, si applicano solo alle Società ed alle Associazioni Sportive Dilettantistiche che abbiano ottenuto il riconoscimento del CONI, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale.

Dopo quest'excursus normativo, il primo aspetto da evidenziare è l'assenza di un quadro normativo sistematico per lo sport dilettantistico; il legislatore, infatti, invece di adottare una normativa omogenea e riferibile solo all'associazionismo sportivo, ha preferito legiferare attraverso provvedimenti tampone. Indubbiamente tali provvedimenti hanno contribuito ad una rivisitazione del sistema giuridico-fiscale del settore sportivo, che sino a pochi anni prima operava nella totale indifferenza del legislatore, apportando benefici notevoli; tuttavia è impossibile non evidenziare che sono molteplici le incongruenze e le perplessità che una disciplina così frastagliata e per alcuni versi spesso contraddittoria, causa. Sarebbe dunque auspicabile un intervento di riorganizzazione della disciplina giuridico/fiscale da parte del legislatore magari all'interno della Riforma del Terzo Settore in fase di analisi parlamentare .

L' art. 4, comma 6 ter del D.L. 72/04, convertito nella L. n° 128 del 21/05/04, stabilisce che le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto, nel quale deve essere tra l'altro indicata la sede legale; l'obbligo di costituirsi attraverso la forma solenne dell' atto notarile è prescritto solo per le società di capitali e per le associazioni non riconosciute che intendono richiedere il riconoscimento

della personalità giuridica. Si deve inoltre osservare che non è più dubbio che la Società Sportiva Dilettantistica possa assumere la forma della società cooperativa. Lo statuto delle ASD e delle SSD deve contenere:

- a) la denominazione;
- b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- g) le modalità di scioglimento ;
- h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

In luogo della generica previsione dell'assenza di fine di lucro puo' essere prevista la specifica previsione che i

proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette; questa previsione è prevista specificamente anche per le società di capitali. Il comma 18 bis del dl 72/04, stabilisce il divieto per gli amministratori delle società e delle associazioni dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell’ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciute dal Coni ovvero nell’ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva. Il legislatore ha previsto in luogo della gratuità delle cariche, il divieto di distribuire tra gli associati, anche in forme indirette, i proventi conseguiti: pertanto, secondo la nuova disposizione, la carica di amministratore potrà essere retribuita ove il soggetto nominato non rivesta la qualifica di socio o associato; diversamente, cioè laddove l’amministratore sia socio della società o associato dell’associazione e per l’incarico fosse prevista l’erogazione di un compenso, l’erario potrebbe contestare l’avvenuta distribuzione in forma indiretta di una parte dei proventi. Infine, un’ulteriore disposizione di cui devono tener conto i sodalizi sportivi è quella che sancisce l’intrammissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e la non rivalutabilità della stessa.⁶

2 Associazioni sportive dilettantistiche:obblighi statutari.

⁶ Cfr SOCIETA’ SPORTIVE DILETTANTISTICHE La nuova fiscalità delle associazioni sportive a cura di Antonio Sanges : contributo presente in internet.

L'atto costitutivo, come e' noto, è il documento con il quale una o più persone decidono di dare vita ad un ente di tipo associativo mentre lo statuto è lo strumento di riferimento che ne regola la vita e l'attività. Entrambi gli atti di cui sopra, risultano sottoposti al rispetto di alcune formalità al fine del riconoscimento dei benefici fiscali, quindi gli stessi, ai fini della propria "validità" possono essere costituiti per: atto pubblico, scrittura privata autenticata, scrittura privata non autenticata registrata. La forma scritta per atto pubblico risulta indispensabile solo nel caso in cui vengano apportati all'associazione beni immobili in proprietà ed in godimento ultranovennale oppure a tempo indeterminato⁷ . L'atto costitutivo contiene la volontà di dar vita al rapporto associativo mentre lo statuto contiene la struttura e le modalità di esecuzione del rapporto. Pur trattandosi di due documenti separati, è prevista la possibilità di redigere un unico documento contenente i riferimenti normativi che la Legge richiede per entrambi: in questo modo, in taluni casi è possibile ridurre il valore dei contrassegni bollati da applicare ogni 4 facciate. Un'associazione priva di riconoscimento, come di norma e' quella sportiva, deve contenere nel suo atto costitutivo e nello statuto, tra gli altri, i seguenti elementi necessari:

- 1) l'indicazione dello scopo;
- 2) i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni per la loro ammissione;

⁷ Cfr art. 1250 C.C.

3) le regole sull'ordinamento interno e l'amministrazione⁸.

La formazione dell'atto costitutivo delle associazioni sportive, può avvenire secondo due diversi procedimenti: costituzione simultanea che e' sostanzialmente la regola; costituzione successiva che e' un caso piuttosto raro. Nella costituzione simultanea l'atto costitutivo è predisposto immediatamente da coloro che assumono l'iniziativa per la costituzione dell'associazione e' sottoposto alle formalità di rito; nella costituzione successiva, invece, intervengono i cosiddetti promotori che assumono l'iniziativa della costituzione, proponendo al pubblico il programma dell'associazione che dovrà essere costituita. Dopo l'adesione di un numero di persone ritenuto sufficiente, i promotori convocano l'assemblea costituente dove, coloro che hanno aderito, deliberano su tutti quegli elementi dell'atto costitutivo non determinati nel programma, sugli elementi già contenuti nel programma e, infine, procedono alla costituzione dell'associazione. Si può, tuttavia verificare anche il caso in cui, l'assemblea costituente, non viene convocata: tale ipotesi trova riscontro, quando i promotori non si limitano a fissare solo alcuni elementi del contratto, ma predispongono un vero e proprio atto costitutivo da proporre al pubblico, per cui chi aderisce entra direttamente a far parte dell' associazione.

Con il D.Lgs. 460/97, a partire da gennaio 1998, si è attuato il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali⁹; le limitazioni in esso contenute, sono

⁸ Cfr www.fiscal-focus.it

⁹ Cfr di Emilio Corteselli in Diritto.It e Commercialista Telematico: Gli sviluppi giuridici italiani del terzo settore. Pubblicato il 05/06/15.

specificatamente a carattere antielusivo e sono volte ad identificare, quali nuovi destinatari della previsione di non commercialità, anche gli enti associativi sportivo-dilettantistici, individuati nella Legge 16 dicembre 1991 n. 398. Tali enti risultano essere, le associazioni sportive e le relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate a federazioni sportive nazionali od a enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti che svolgono attività sportive dilettantistiche. Nella disposizione di cui all'art. 1, 10 comma, D.Lgs. 460/97, si prevede che: "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata." Per "oggetto principale" si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto; pertanto ai fini della qualificazione di "ente non commerciale" occorre fare riferimento all'atto costitutivo ed allo statuto.

Oltre alla qualifica di ente non commerciale, l'associazione sportiva, per fruire della "neutralità fiscale", deve possedere ulteriori requisiti previsti dalla normativa di cui:

- agli artt. 73, 143 , 149 del TUIR relativamente alle imposte sui redditi;
- agli artt. 4 del D.P.R. 633/72 relativamente all' IVA;
- alla Legge 398/91 relativa alle Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche;

- allo art. 30 D.L. 185/08, convertito nella Legge 02/09 relativamente agli obblighi di comunicazione fiscale.

Al fine di soddisfare lo "status di associazione sportiva no profit", le clausole statutarie previste dalla nuova normativa, trovano riferimento nell'art. 5, 2° comma del D.Lgs n. 460/97; le stesse, risultano essere le seguenti.

Divieto di distribuzione, sia in forma diretta che indiretta, degli utili o avanzi di gestione nonché delle riserve, del capitale e dei fondi durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge. Tale previsione normativa, esprime una caratteristica da sempre connaturata alla forma giuridica dell'associazione che nasce appunto per perseguire finalità di natura non economica. Il rispetto di tale divieto permette l'attribuzione all'ente del carattere di non lucratività e garantisce l'effettività della sua natura. Da sottolineare che l'ulteriore inserimento della precisazione che gli utili non possono essere distribuiti, neanche in modo indiretto, rimarca la necessità di evitare l'utilizzo a scopo elusivo degli enti non commerciali¹⁰.

Disciplina uniforme del rapporto associativo volta a garantire l'effettività del medesimo rapporto, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei

¹⁰ Poiché non vengono individuate le fattispecie che costituiscono casi di distribuzione indiretta di utili per le associazioni non economiche, si fa riferimento a quelle individuate per le ONLUS.

regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione. Con questa clausola viene rafforzato il principio, già esistente, del riconoscimento del diritto di voto agli associati maggiorenni; risulta, però, obbligatoria un'ulteriore equiparazione tra i soci, ai quali vengono riconosciuti gli stessi diritti, nell'ambito della vita associativa, senza discriminazioni e privilegi come, ad esempio, la delega di voto solo per alcune categorie o il diritto di voto plurimo. L'importanza di questa clausola è di notevole portata poiché, in assenza di questo presupposto, le quote associative versate dai soci all'associazione diventa imponibile ai fini delle imposte sui redditi e IVA.

Obbligo della devoluzione del patrimonio dell'ente, nel caso di scioglimento per qualunque causa ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salvo diversa destinazione imposta dalla legge. Anche questa clausola, nasce con l'intento di evitare il perseguitamento di finalità lucrative attraverso la distribuzione delle sopravvenienze attive in caso di scioglimento. È previsto che, sentito il collegio sindacale o dei revisori, se esistenti, beneficiario della devoluzione può essere solo un'altra associazione con finalità analoghe. Tale previsione è un valido metodo per evidenziare chiaramente la natura non lucrativa dell'associazione .

Obbligo della redazione ed approvazione annuale di un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie. Il rendiconto economico e finanziario deve fare riferimento sia all'attività istituzionale sia a quella

commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile adottato. Riguardo alla struttura ed ai criteri di redazione non vengono stabilite regole, lasciate alla volontà associativa, fermo restando l'obbligo di inserire tutte le voci di entrata e di spesa, gli impegni assunti e ancora non pagati, i crediti non riscossi e la consistenza del patrimonio. Il rendiconto deve quindi riassumere le vicende economiche e finanziarie dell'associazione in modo da rispecchiare in maniera veritiera l'intera gestione e di costituire uno strumento di trasparenza e controllo¹¹.

Eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, 2° comma del c.c., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri ed idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o dei rendiconti. Vengono presi in considerazione vari criteri volti a garantire la "sovranità dell'assemblea": si va dal divieto della delega di voto, alla trasparenza dello statuto riguardo all'ammissione ed esclusione dei soci, alle forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, alla redazione ed approvazione del rendiconto ed alla conseguente comunicazione ai soci di detti atti. Tutto in funzione di un ulteriore consolidamento del potere deliberativo che l'assemblea esercita su tutte le questioni inerenti la vita sociale. Da tale previsione ne deriva che le decisioni più significative della vita associativa devono essere di competenza dell'assemblea e che ai soci non

¹¹ Sul punto cfr quanto detto ampiamente nel capitolo 2 del presente lavoro.

partecipanti dovrà essere inviato un estratto delle decisioni prese in sede assembleare.

Intrasmisibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa. Il rapporto associativo nasce, giuridicamente, dalla relazione che si instaura tra associazione e socio e non dal conferimento della quota di quest'ultimo; la riforma vieta la possibilità di trasmettere la qualità di socio o la rivalutazione della quota per evitare, ancora una volta, la possibilità che l'associazione o i soci perseguano finalità lucrative. L'assenza di fine di lucro è un carattere già tassativamente previsto dalle carte federali di ogni ente sportivo a carattere nazionale riconosciuto dal CONI. Peraltro l'ASD deve proporsi quali scopi principali:

- la promozione, la diffusione, la tutela e lo sviluppo delle discipline sportive , favorendo la partecipazione attiva dei cittadini alla vita sportiva e ricreativa;
- l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività dedicata per l'avvio allo sport;
- l'aggiornamento ed il perfezionamento nelle attività sportive allo scopo di divulgare la conoscenza dell'attività sportiva e dello sport in generale, creando, altresì, in particolare per i giovani e le loro famiglie, momenti di ritrovo e di aggregazione.

Tutti i soci dell'ASD devono essere soci anche della Federazione cui l'associazione intende affiliarsi; il tesseramento sportivo, così come le iscrizioni ed i rinnovi , devono essere richiesti per il tramite dell'Associazione. Fra

gli aderenti all'Associazione esistono parità di diritti e di doveri.

Dunque, la disciplina del rapporto associativo e le modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo sono uniformi per tutti gli associati; e' esclusa espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa; tutti i soci maggiorenni hanno diritto di voto per l'approvazione e le modifiche dello Statuto e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; ogni associato ha diritto ad un voto; il numero degli iscritti all'Associazione è illimitato; tutti i soci sono vincolati all'Associazione per la durata di un anno sociale; sussiste un divieto a carico degli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina; secondo tale disposizione, si deve impedire che, nell'ambito dilettantistico, un soggetto, anche se "non amministratore", possa esercitare il controllo di più società operanti nella medesima disciplina quindi e' fatto divieto ai consiglieri di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva. La carica di consigliere è gratuita, fatto salvo il rimborso delle spese sostenute in conseguenza della carica ricoperta.

In caso di scioglimento della associazione sussiste un obbligo di devolvere il patrimonio a fini sportivi: in tale caso sarà nominato uno o più liquidatori scelti anche tra i non soci;

esperita la fase di liquidazione, il patrimonio residuo sarà devoluto, al fine di perseguire finalità sportive, ad Enti o ad Associazioni che perseguono lo promozione e lo sviluppo dell'attività sportiva, salvo diversa destinazione imposta dalla legge, dalla federazione cui si intende affiliarsi o dal CONI. Sussiste l' obbligo di conformarsi alle norme ed alle direttive del CONI nonché agli statuti ed ai regolamenti delle federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui l'associazione intende affiliarsi: quindi, nello statuto redatto in ossequio alla normativa vigente, si deve fare riferimento alle direttive del CONI ed agli statuti delle federazioni sportive a cui l'associazione si affilia.

Presso il CONI è stato istituito il registro delle associazioni sportive e delle società sportive; successivamente l'art. 7 della Legge 186/04, convertita dal D.L. 136/04, ha previsto che il Coni risulta essere l'unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle associazioni sportive e società sportive di cui all'art. 90 Legge 289/02. A seguito delle delibere del Consiglio Nazionale del CONI n.127/04 e 128/04, sono state approvate le "disposizioni" riguardanti il funzionamento del registro delle associazioni sportive e società sportive. L'istituzione di tale registro è finalizzata ad attivare uno scambio di dati e notizie tra il CONI e l'Agenzia delle Entrate al fine di "certificare" il fine sportivo per le associazioni e società sportive di cui alla Legge 289/02 art. 90. Il Registro è stato diviso come segue: associazioni sportive dilettantistiche senza personalità giuridica; associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica; società sportive dilettantistiche .

L'iscrizione al registro CONI avviene annualmente in via telematica, mediante compilazione di apposito modello online, disponibile sul sito del CONI provinciale. A seguito di tale operazione, il CONI attribuisce all'Associazione un numero di iscrizione provvisoria di durata annuale. Tale iscrizione risulta necessaria per godere dello status di associazione sportiva e quindi fruire delle agevolazioni fiscali e di quelle previste dalla Legge n. 389/91 . La previsione normativa ed i benefici fiscali del registro delle associazioni sportive, trova riferimento anche nel decreto "anti crisi" di cui all'art. 30 D.L. 185/08, convertito nella Legge 02/09 e relativa circolare Agenzia dell'Entrate n. 12/e del 09 aprile 09.

3 Le società sportive di capitali di cui art. 90 Legge 289/2002.

L'articolo 90 della Legge 289 del 27/12/2002 prevede l'introduzione di altre forme giuridiche per lo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica:

- la società per azioni;
- la società in accomandita per azioni;
- la società a responsabilità limitata;
- la società cooperativa.

Lo statuto di una società sportiva di capitali deve uniformarsi ai seguenti principi:

- assenza dello scopo di lucro: questo principio è obbligatorio per tutti gli enti sportivi riconosciuti dal CONI;
- rispetto del principio di democraticità: questo principio può essere applicato solo dalle cooperative, in quanto nelle società per azioni o a responsabilità limitata i poteri dei soci

sono proporzionali alle azioni o alle quote sottoscritte e tale principio risulta di difficile applicazione;

- organizzazione, avvio, aggiornamento e perfezionamento di attività sportive dilettantistiche: questo deve essere l'oggetto principale indicato nello statuto di una società sportiva dilettantistica;
- divieto per gli amministratori di una società sportiva dilettantistica di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche: tale divieto fa riferimento non solo nell'amministrare un'altra società o associazione sportiva dilettantistica, ma anche nel possedere quote o azioni di un'altra società sportiva dilettantistica;
- devoluzione ai fini sportivi del patrimonio sociale in caso di suo scioglimento;

□ obbligo di conformarsi alle disposizioni del CONI ed ai regolamenti emanati dalle Federazioni Sportive Nazionali o Enti di Promozione Sportiva cui la società intende affiliarsi.

Sono esentati dalle previsioni sopra riportate i gruppi sportivi militari firmatari di convenzioni con il CONI.

L'organizzazione interna delle società sportive dilettantistiche è in linea di massima disciplinata dalle disposizioni contenute negli art. 2363 2 ss. c.c. Ai fini dell'acquisto della qualifica di "società sportiva dilettantistica" e dell'applicazione della disciplina fiscale di favore prevista per gli enti sportivi è necessario il rispetto del divieto, previsto per gli amministratori degli enti in esame, di ricoprire medesime cariche in enti analoghi¹².

3.1 Società per azioni (SPASD).

Ricordiamo che sono organi delle società per azioni:

- l'assemblea dei soci ordinaria e straordinaria;

¹² Cfr art. 90 co. 18-bis della L. 289/2000.

- l'organo amministrativo che, a seconda dei casi, può assumere la forma di consiglio di amministrazione/amministratore unico o di consiglio di gestione;
- l'organo di controllo interno che, a seconda dei casi, può assumere la forma di collegio sindacale, consiglio di sorveglianza o comitato di controllo sulla gestione;
- l'organo di controllo esterno che puo' essere un revisore contabile o una società di revisione.

A seguito della riforma del diritto societario, operata dal D.Lgs. 17.1.2003 n. 6 entrata in vigore l'1.1.2004, l'organizzazione interna delle società per azioni può articolarsi in uno dei seguenti tre modelli di gestione e di controllo.

Il modello ordinario ex art. 2380-bis e ss. c.c. La gestione dell'impresa spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale; tuttavia l'amministrazione della società può essere affidata anche a non soci. Quando l'amministrazione è affidata a più persone, queste costituiscono il consiglio di amministrazione. Se lo statuto non stabilisce il numero degli amministratori, ma ne indica solamente un numero massimo e minimo, la determinazione spetta all'assemblea. Il consiglio di amministrazione sceglie tra i suoi componenti il presidente, se questi non è nominato dall'assemblea. Salvo diversa previsione dello statuto, il presidente convoca il consiglio di amministrazione, ne fissa l'ordine del giorno, ne coordina i lavori e provvede affinché adeguate informazioni sulle materie iscritte all'ordine del giorno vengano fornite a tutti i consiglieri. Se lo statuto o l'assemblea lo consentono, il consiglio di amministrazione può delegare proprie attribuzioni ad un comitato esecutivo composto da alcuni dei suoi componenti o ad uno o più dei

suoi componenti. Il consiglio di amministrazione determina il contenuto, i limiti e le eventuali modalità di esercizio della delega; può sempre impartire direttive agli organi delegati e avocare a sé operazioni rientranti nella delega. Sulla base delle informazioni ricevute valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società; quando elaborati, esamina i piani strategici, industriali e finanziari della società; valuta, sulla base della relazione degli organi delegati, il generale andamento della gestione¹³. Gli organi delegati curano che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura ed alle dimensioni dell'impresa e riferiscono al consiglio di amministrazione ed al collegio sindacale con la periodicità fissata dallo statuto e in ogni caso almeno ogni sei mesi sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate. Gli amministratori sono tenuti ad agire in modo informato; ciascun amministratore può chiedere agli organi delegati che in consiglio siano fornite informazioni relative alla gestione della società.

Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento; esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409-bis, terzo comma.

L'assemblea ordinaria:

- approva il bilancio;
- nomina e revoca gli amministratori;

¹³ Non possono essere delegate le attribuzioni indicate negli articoli 2420-ter, 2423, 2443, 2446, 2447, 2501-ter e 2506-bis.

- nomina i sindaci ed il presidente del collegio sindacale e, quando previsto, il soggetto al quale è demandato il controllo contabile;
- determina il compenso degli amministratori e dei sindaci, se non è stabilito dallo statuto;
- delibera sulla responsabilità degli amministratori e dei sindaci;
- delibera sugli altri oggetti attribuiti dalla legge alla competenza dell'assemblea, nonché sulle autorizzazioni eventualmente richieste dallo statuto per il compimento di atti degli amministratori, ferma in ogni caso la responsabilità di questi per gli atti compiuti;
- approva l'eventuale regolamento dei lavori assembleari.

L'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale; lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'articolo 2428 le ragioni della dilazione. L'assemblea straordinaria invece delibera:

- sulle modificazioni dello statuto;
- sulla nomina, sulla sostituzione e sui poteri dei liquidatori;
- su ogni altra materia espressamente attribuita dalla legge alla sua competenza.

Modello dualistico. In sede di costituzione della società o di successiva modifica statutaria, la spa può adottare come sistema di amministrazione e di controllo il modello

dualistico regolato dagli art. 2409- octies e ss. c.c. e caratterizzato dai seguenti organi:

- consiglio di gestione ex art. 2409-nonies. La gestione dell'impresa spetta esclusivamente al consiglio di gestione, il quale compie le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale; può delegare proprie attribuzioni ad uno o più dei suoi componenti; si applicano in tal caso il terzo, quarto e quinto comma dell'articolo 2381;
- consiglio di sorveglianza. Il consiglio di sorveglianza:
 - a) nomina e revoca i componenti del consiglio di gestione, ne determina il compenso, salvo che la relativa competenza sia attribuita dallo statuto all'assemblea;
 - b) approva il bilancio di esercizio e, ove redatto, il bilancio consolidato;
 - c) esercita le funzioni di cui all'articolo 2403, primo comma¹⁴;
 - d) promuove l'esercizio dell'azione di responsabilità nei confronti dei componenti del consiglio di gestione;
 - e) presenta la denunzia al tribunale di cui all'articolo 2409¹⁵;
 - f) riferisce per iscritto almeno una volta all'anno all'assemblea sull'attività di vigilanza svolta, sulle omissioni e sui fatti censurabili rilevati;

¹⁴ In vigore fino al 31/12/2003: Il collegio sindacale deve controllare l'amministrazione della società, vigilare sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo ed accertare la regolare tenuta della contabilità sociale, la corrispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, e l'osservanza delle norme stabilite dall'articolo 2426 per la valutazione del patrimonio sociale.

¹⁵ “ Se vi è fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società o a una o più società controllate, i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale o, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, il ventesimo del capitale sociale possono denunciare i fatti al tribunale con ricorso notificato anche alla società. Lo statuto può prevedere percentuali minori di partecipazione.”

g) se previsto dallo statuto, delibera in ordine alle operazioni strategiche ed ai piani industriali e finanziari della società predisposti dal consiglio di gestione, ferma in ogni caso la responsabilità di questo per gli atti compiuti. Lo statuto può prevedere che in caso di mancata approvazione del bilancio o qualora lo richieda almeno un terzo dei componenti del consiglio di gestione o del consiglio di sorveglianza la competenza per l'approvazione del bilancio di esercizio sia attribuita all'assemblea. I componenti del consiglio di sorveglianza devono adempiere ai loro doveri con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico; sono responsabili solidalmente con i componenti del consiglio di gestione per i fatti o le omissioni di questi quando il danno non si sarebbe prodotto se avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica. I componenti del consiglio di sorveglianza possono assistere alle adunanze del consiglio di gestione e devono partecipare alle assemblee;

□ l'organo di controllo contabile, obbligatoriamente rappresentato da un revisore contabile esterno o da una società di revisione.

Modello monistico. In sede di costituzione della società o di successiva modifica statutaria, la spa può adottare come sistema di amministrazione e di controllo il modello monastico regolato dagli art. 2409 sexiesdecies e ss. c.c., composto dai seguenti organi:

□ consiglio di amministrazione. Lo statuto può prevedere che l'amministrazione ed il controllo siano esercitati rispettivamente dal consiglio di amministrazione e da un comitato costituito al suo interno;

□ comitato per il controllo sulla gestione. Salvo diversa disposizione dello statuto, la determinazione del numero e la nomina dei componenti del comitato per il controllo sulla gestione spetta al consiglio di amministrazione. Nelle società

che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio il numero dei componenti del comitato non può essere inferiore a tre. Il comitato è composto da amministratori in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità stabiliti dallo statuto e dei requisiti di indipendenza di cui all'articolo 2409 *septiesdecies*, che non siano membri del comitato esecutivo ed ai quali non siano attribuite deleghe o particolari cariche e comunque non svolgano, anche di mero fatto, funzioni attinenti alla gestione dell'impresa sociale o di società che la controllano o ne sono controllate. Almeno uno dei componenti del comitato per il controllo sulla gestione deve essere scelto fra gli iscritti nel registro dei revisori contabili.

Il comitato per il controllo sulla gestione: elegge al suo interno, a maggioranza assoluta dei suoi membri, il presidente; vigila sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo e contabile, nonché sulla sua idoneità a rappresentare correttamente i fatti di gestione; svolge gli ulteriori compiti affidatigli dal consiglio di amministrazione con particolare riguardo ai rapporti con i soggetti incaricati del controllo contabile. Al comitato per il controllo sulla gestione si applicano altresì, in quanto compatibili, gli articoli 2404, primo, terzo e quarto comma, 2405, primo comma, e 2408.

3.2 Società a responsabilità limitata (SRLSD).

Il modello base di organizzazione interna della srl riproduce il modello previsto per la spa: assemblea, organo amministrativo e collegio sindacale; i soci hanno, tuttavia, un'ampia possibilità di derogare al suindicato modello legale, mediante l'introduzione di apposite norme negli atti costitutivi. Una delle principali differenze rispetto alla disciplina delle spa attiene al fatto che l'assunzione delle decisioni dei soci con il metodo assembleare rappresenta una

procedura facoltativa in svariate ipotesi. I soci decidono sulle materie riservate alla loro competenza dall'atto costitutivo nonché sugli argomenti che uno o più amministratori o tanti soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale sottopongono alla loro approvazione. In ogni caso sono riservate alla competenza dei soci:

- l'approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili;
- la nomina, se prevista nell'atto costitutivo, degli amministratori;
- la nomina nei casi previsti dall'articolo 2477 cc dei sindaci e del presidente del collegio sindacale o del revisore;
- le modificazioni dell'atto costitutivo;
- la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modifica dell'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modifica dei diritti dei soci.

L'atto costitutivo può prevedere che le decisioni dei soci siano adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto; in tal caso dai documenti sottoscritti dai soci devono risultare con chiarezza l'argomento oggetto della decisione ed il consenso alla stessa. Ogni socio ha diritto di partecipare alle decisioni assembleari ed il suo voto vale in misura proporzionale alla sua partecipazione. Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, le decisioni dei soci sono prese con il voto favorevole di una maggioranza che rappresenti almeno la metà del capitale sociale. Il metodo assembleare è, inoltre, indispensabile quando ne sia fatta richiesta da parte di uno o più amministratori o da un numero di soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale.

Amministratori. Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata ad uno o più soci nominati con decisione dei soci presa ai sensi

dell'articolo 2479 cc. All'atto della nomina degli amministratori si applicano il quarto ed il quinto comma dell'articolo 2383 cc. Quando l'amministrazione è affidata a più persone, queste costituiscono il consiglio di amministrazione; l'atto costitutivo può tuttavia prevedere che l'amministrazione sia ad esse affidata disgiuntamente oppure congiuntamente; in tali casi si applicano, rispettivamente, gli articoli 2257 e 2258 cc. Qualora sia costituito un consiglio di amministrazione, l'atto costitutivo può prevedere che le decisioni siano adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto; in tal caso, dai documenti sottoscritti dagli amministratori devono risultare, con chiarezza, l'argomento oggetto della decisione ed il consenso alla stessa. La redazione del progetto di bilancio e dei progetti di fusione o scissione, nonché le decisioni di aumento del capitale ai sensi dell'articolo 2481 cc sono in ogni caso di competenza dell'organo amministrativo.

Gli amministratori hanno la rappresentanza generale della società. Le limitazioni ai poteri degli amministratori che risultano dall'atto costitutivo o dall'atto di nomina, anche se pubblicate, non sono opponibili ai terzi, salvo che si provi che questi abbiano intenzionalmente agito a danno della società. Gli amministratori sono solidalmente responsabili verso la società dei danni derivanti dall'inoservanza dei doveri ad essi imposti dalla legge e dall'atto costitutivo per l'amministrazione della società; tuttavia la responsabilità non si estende a quelli che dimostrino di essere esenti da colpa e, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, abbiano fatto constare del proprio dissenso.

Collegio sindacale. L'atto costitutivo può prevedere, determinandone competenze e poteri, la nomina di un collegio sindacale o di un revisore; la nomina del collegio sindacale è obbligatoria se il capitale sociale non è inferiore a

quello minimo stabilito per le società per azioni. La nomina del collegio sindacale è altresì obbligatoria se per due esercizi consecutivi siano stati superati due dei limiti indicati dal primo comma dell'articolo 2435-bis cc. ¹⁶L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, due dei predetti limiti non vengono superati. Nei casi previsti dal secondo e terzo comma si applicano le disposizioni in tema di società per azioni; se l'atto costitutivo non dispone diversamente, il controllo contabile è esercitato dal collegio sindacale.

3.3 Le società cooperative (SOC.COOP.SD).

Le cooperative sono società a capitale variabile con scopo mutualistico. Sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che:

- svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;
- si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;
- si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

Le società cooperative a mutualità prevalente si iscrivono in un apposito albo presso il quale depositano annualmente i propri bilanci.

Assemblea. Nelle assemblee hanno diritto di voto coloro che risultano iscritti da almeno novanta giorni nel libro dei soci; ciascun socio cooperatore ha un voto, qualunque sia il valore

¹⁶ Art. 2435-bis Bilancio in forma abbreviata. "... Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 3.125.000 euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni: 6.250.000 euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità...".

della quota o il numero delle azioni possedute. L'atto costitutivo determina i limiti al diritto di voto degli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori. Le maggioranze richieste per la costituzione delle assemblee e per la validità delle deliberazioni sono determinate dall'atto costitutivo e sono calcolate secondo il numero dei voti spettanti ai soci. L'atto costitutivo delle società cooperative può prevedere lo svolgimento di assemblee separate anche rispetto a specifiche materie ovvero in presenza di particolari categorie di soci. Lo svolgimento di assemblee separate deve essere previsto quando la società cooperativa ha più di tremila soci e svolge la propria attività in più province ovvero se ha più di cinquecento soci e si realizzano più gestioni mutualistiche. L'atto costitutivo stabilisce il luogo, i criteri e le modalità di convocazione e di partecipazione all'assemblea generale dei soci delegati ed assicura in ogni caso la proporzionale rappresentanza delle minoranze espresse dalle assemblee separate.

Amministratori. Alle società cooperative si applicano, purché oggetto di specifica previsione statutaria, i modelli di amministrazione e di controllo previsti per le spa di cui agli art. 2409-octies e ss. c.c. In base all'art. 2519 c.c., nei confronti degli amministratori di società cooperative possono, inoltre, trovare applicazione, in quanto compatibili ed a condizione che tale possibilità sia prevista anche nell'atto costitutivo, le norme sulle società a responsabilità limitata. La nomina degli amministratori spetta all'assemblea fatta eccezione per i primi amministratori che sono nominati nell'atto costitutivo e salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo. Nelle società cooperative cui si applica la disciplina delle società per azioni, l'atto costitutivo stabilisce i limiti al cumulo delle cariche e alla rieleggibilità degli amministratori nel limite massimo di tre mandati

consecutivi. Una delle maggiori novità introdotte dalla riforma del diritto societario¹⁷ riguarda la possibilità di nominare amministratori anche persone estranee all'ente medesimo: in base all'art. 2542 co. 2 c.c. è infatti sufficiente che la maggioranza degli amministratori sia "scelta tra socicooperatori, ovvero tra le persone indicate dai soci cooperatori persone giuridiche"; di conseguenza, i rimanenti amministratori possono essere scelti tra soci non cooperatori nonché tra soggetti non soci.

Collegio sindacale. La nomina del collegio sindacale è obbligatoria nei casi previsti dal secondo e terzo comma dell'articolo 2477 cc, nonché quando la società emette strumenti finanziari non partecipativi. L'atto costitutivo può attribuire il diritto di voto nell'elezione dell'organo di controllo proporzionalmente alle quote o alle azioni possedute ovvero in ragione della partecipazione allo scambio mutualistico. I possessori degli strumenti finanziari dotati di diritti di amministrazione possono eleggere, se lo statuto lo prevede, nel complesso sino ad un terzo dei componenti dell'organo di controllo.

3.4 S.R.L Sportive Dilettantistiche (SRLSD).¹⁸

E' già stato scritto come sia stato introdotto nell'ordinamento giuridico italiano una nuova figura di società che offre la possibilità di esercitare l'attività sportiva dilettantistica nella forma giuridica di società di capitali¹⁹ e più recentemente come sia ormai pacificamente noto che gli Enti Sportivi, in conformità a quanto sancito al comma 17 dell'art. 90 Legge

¹⁷ D.Lgs. 6/2003

¹⁸ Cfr Di Silvano Turrin - 16.10.2013 su Rivista on line Calcio Illustrato

¹⁹ Cfr Rivista on line Calcio Illustrato edizione febbraio 2012, pag. 20/21

289/2002 si possono costituire in una delle seguenti forme:
a) Associazione Sportiva Dilettantistica priva di personalità giuridica;
b) Associazione Sportiva Dilettantistica con personalità giuridica;
c) Società Sportiva di Capitali costituita secondo le disposizioni vigenti ad eccezione di quelle che prevedono finalità di lucro²⁰.

Inoltre bisogna ricordare le opportunità offerta dalla riforma del diritto societario, entrata in vigore il 1 gennaio 2004, grazie ad un sistematico coordinamento delle vigenti disposizioni codistiche e sulle Società Sportive Dilettantistiche, di attuare la trasformazione eterogenea progressiva da Enti no profit in Società di capitali una volta superata l'interpretazione letterale ed abbracciata quella estensiva dell'art. 2500 octies del codice civile²¹. Ora le novelle disposizioni in materia di società a responsabilità limitata ci inducono a ritornare sull'argomento se ed in quanto possano ritenersi applicabili anche alle Società Sportive di capitali di cui alla lettera c) comma 17 art. 90 L. 289/2002 : vale a dire alle Società Sportive Dilettantistiche costitutesi nella forma di società a responsabilità limitata secondo le disposizioni vigenti ad eccezione di quelle che prevedono finalità di lucro. A seguito dell'entrata in vigore del D.L. 28.6.2013, n. 76, convertito in Legge dall'art. 1, comma 1 L. 9.8.2013 n. 99, in vigore dal 23 agosto 2013, sono state apportate modifiche agli articoli 2463²², art. 2463 bis²³ e 2464²⁴.

²⁰ Cfr Rivista on line Calcio Illustrato edizione agosto-settembre 2013, pag. 66/67

²¹ Cfr Rivista on line Calcio Illustrato edizione marzo 2013, pag. 56/57 a cura dell'avv. M. Grassani edizione febbraio 2012, pag. 24 e ss. ed edizione maggio 2012 pag. 50 e ss.

²² s.r.l. ordinaria

E' bene ricordare che mentre l'art. 3 D.L. 24.1.2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla L. 24.3.2012, n. 27, ha introdotto l'art. 2463 bis c.c. che prevede la società a responsabilità limitata semplificata, l'art. 44 D.L. 22.6.2012, n. 83 convertito dalla L. 7.8.2012, n. 134, immetteva nell'ordinamento giuridico la società a responsabilità limitata a capitale ridotto ora soppressa a seguito della L. 99/2013, citata, la quale ultima prevede esclusivamente il nuovo tipo di società a responsabilità limitata semplificata. Tale nuova forma giuridica, regolamentata dall'art. 2463 bis c.c., presenta le seguenti peculiarità:

1 - può essere costituita esclusivamente da persone fisiche, maggiorenni, di qualsiasi età, sia con contratto ovvero tra due o più persone; sia con atto unilaterale, cioè da un'unica persona, costituendosi una società a responsabilità limitata unipersonale;

2 - la denominazione sociale deve contenere l'indicazione di società a responsabilità limitata semplificata;

3- il capitale sociale deve essere: pari almeno ad 1 euro, ma inferiore a 10.000,00 euro; sottoscritto ed interamente versato alla data di costituzione all'organo amministrativo nominato nell'atto costitutivo ed in denaro. Si osserva che il versamento del denaro all'organo amministrativo, non più fatto presso un istituto di credito, costituisce una novità assoluta e tale nuova modalità è prevista anche per la costituzione della società a responsabilità limitata ordinaria per effetto del riformato art. 2464, comma 4, comunque restando fermo, in questo ultimo caso, l'obbligo del versamento del conferimento in denaro a

²³ s.r.l. semplificata

²⁴ conferimenti

capitale sociale pari al:
25% in caso di società pluripersonale,
100% in caso di società con socio
unico;

4- i mezzi di pagamento devono essere indicati nell'atto costitutivo. Il versamento può essere sostituito, almeno per pari importo, da una polizza di assicurazione o da una fideiussione bancaria con le caratteristiche determinate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri. Infine, è previsto che l'atto costitutivo sia sempre redatto per atto pubblico ma in conformità al modello standard tipizzato con decreto del Ministro della Giustizia, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro dello Sviluppo Economico.

Posto che con l'entrata in vigore del D.L. 76/2013, citato, è stata modificata la struttura della società a responsabilità limitata semplificata, deve ritenersi superato il modello di atto costitutivo e dello statuto sociale standard di cui al regolamento adottato con D.M. 23.6.2012, n. 138 del Ministero della Giustizia.

La pedissequa adozione di tale modello standard, escluderebbe la possibilità della costituzione di Società Sportive Dilettantistiche a Responsabilità Limitata semplificate in quanto non contenenti le clausole inderogabili previste dall'art. 90 L.289/2002.

Perciò, in attesa dell'adozione del nuovo Regolamento sul modello standard di atto costitutivo e statuto sociale, nel recepimento delle modifiche conseguenti alle nuove disposizioni si auspica che l'estensore ne tenga conto con l'introduzione di una clausola a carattere generale con la quale possano essere recepite, nel modello standard, le clausole statutarie inderogabili tipiche e qualificanti le forme giuridiche societarie quali quelle previste dall'art. 90 L.

289/2002 in tema di Società Sportive Dilettantistiche a responsabilità limitata quali:

- l'assenza del fine di lucro;
- il rispetto del principio di democrazia interna;
- l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento ed il perfezionamento nelle attività sportive;
- la disciplina del divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società ed associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina;
- la gratuità degli incarichi degli amministratori;
- la devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società;
- l'obbligo di conformarsi alle norme ed alle direttive del CONI nonché agli statuti ed ai regolamenti delle Federazioni Sportive Nazionali o dell'Ente di Promozione Sportiva cui la società intende affiliarsi.

Solo così potranno essere costituite Società Sportive Dilettantistiche a responsabilità limitata semplificate.²⁵

²⁵ Legge 9 agosto 2013 – Nuova disciplina SRL nel Codice Civile

2463.	Costituzione.	(s.r.l.)	ordinaria)
La società può essere costituita con contratto o con atto unilaterale.	L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare:		
1) il cognome e il nome o la denominazione, la data e il luogo di nascita o lo Stato di costituzione, il domicilio o la sede, la cittadinanza di ciascun socio;			
2) la denominazione, contenente l'indicazione di società a responsabilità limitata, e il comune ove sono poste la sede della società e le eventuali sedi secondarie;			
3) l'attività che costituisce l'oggetto sociale;			
4) l'ammontare del capitale, non inferiore a diecimila euro, sottoscritto e di quello versato;			
5) i conferimenti di ciascun socio e il valore attribuito ai crediti e ai beni conferiti in natura;			
6) la quota di partecipazione di ciascun socio;			
7) le norme relative al funzionamento della società, indicando quelle concernenti l'amministrazione, la rappresentanza;			
8) le persone cui è affidata l'amministrazione e l'eventuale soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti;			
9) l'importo globale, almeno approssimativo, delle spese per la costituzione poste a carico della società.			

Si applicano alla società a responsabilità limitata le disposizioni degli articoli 2329, 2330, 2331, 2332 e 2341. L'ammontare del capitale può essere determinato in misura inferiore a euro diecimila, pari almeno a un euro. In tal caso i conferimenti devono farsi in denaro e devono essere versati per intero alle persone cui è affidata l'amministrazione. La somma da dedurre dagli utili netti risultanti dal bilancio regolarmente approvato, per formare la riserva prevista dall'articolo 2430, deve essere almeno

4 Il rendiconto di un'associazione sportiva dilettantistica.

L'art.5, 2° comma, del D.Lgs. 460/97 prevede per tutte le associazioni e quindi anche quelle sportive, l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; tale obbligo viene riferito sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall'ente

pari a un quinto degli stessi, fino a che la riserva non abbia raggiunto, unitamente al capitale, l'ammontare di diecimila euro. La riserva così formata può essere utilizzata solo per imputazione a capitale e per copertura di eventuali perdite. Essa deve essere reintegrata a norma del presente comma se viene diminuita per qualsiasi ragione.

Articolo 2463-bis - (Società a responsabilità limitata semplificata).

1. La società a responsabilità limitata semplificata può essere costituita con contratto o atto unilaterale da persone fisiche.
2. L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico in conformità al modello standard tipizzato con decreto del Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dello sviluppo economico, e deve indicare:
 - 1) il cognome, il nome, la data, il luogo di nascita, il domicilio, la cittadinanza di ciascun socio;
 - 2) la denominazione sociale contenente l'indicazione di società a responsabilità limitata semplificata e il comune ove sono poste la sede della società e le eventuali sedi secondarie;
 - 3) l'ammontare del capitale sociale, pari almeno ad 1 euro e inferiore all'importo di 10.000 euro previsto all'articolo 2463, secondo comma, numero 4), sottoscritto e interamente versato alla data della costituzione. Il conferimento deve farsi in denaro ed essere versato all'organo amministrativo;
 - 4) i requisiti previsti dai numeri 3), 6), 7) e 8) del secondo comma dell'articolo 2463;
 - 5) luogo e data di sottoscrizione;
 - 6) gli amministratori.
2. Le clausole del modello standard tipizzato sono inderogabili.
3. La denominazione di società a responsabilità limitata semplificata, l'ammontare del capitale sottoscritto e versato, la sede della società e l'ufficio del registro delle imprese presso cui questa è iscritta devono essere indicati negli atti, nella corrispondenza della società e nello spazio elettronico destinato alla comunicazione collegato con la rete telematica ad accesso pubblico.
4. (Soppresso).
5. Salvo quanto previsto dal presente articolo, si applicano alla società a responsabilità limitata semplificata le disposizioni del presente capo in quanto compatibili.

Art.	2464	c.c.	-	Conferimenti
Il valore dei conferimenti non può essere complessivamente inferiore all'ammontare globale del capitale sociale.				
Possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica.				
Se nell'atto costitutivo non è stabilito diversamente, il conferimento deve farsi in danaro.				
Alla sottoscrizione dell'atto costitutivo deve essere versato all'organo amministrativo nominato nell'atto costitutivo almeno il venticinque per cento dei conferimenti in danaro e l'intero sopraprezzo o, nel caso di costituzione con atto unilaterale, il loro intero ammontare. I mezzi di pagamento sono indicati nell'atto. Il versamento può essere sostituito dalla stipula, per un importo almeno corrispondente, di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con le caratteristiche determinate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri; in tal caso il socio può in ogni momento sostituire la polizza o la fideiussione con il versamento del corrispondente importo in danaro.				
Per i conferimenti di beni in natura e di crediti si osservano le disposizioni degli articoli 2254 e 2255. Le quote corrispondenti a tali conferimenti devono essere integralmente liberate al momento della sottoscrizione.				
Il conferimento può anche avvenire mediante la prestazione di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con cui vengono garantiti, per l'intero valore ad essi assegnato, gli obblighi assunti dal socio aventi per oggetto la prestazione d'opera o di servizi a favore della società. In tal caso, se l'atto costitutivo lo prevede, la polizza o la fideiussione possono essere sostituite dal socio con il versamento a titolo di cauzione del corrispondente importo in danaro presso la società.				
Se viene meno la pluralità dei soci, i versamenti ancora dovuti devono essere effettuati nei novanta giorni				

non commerciale. La redazione di un apposito rendiconto soddisfa l'obbligo economico-finanziario, previsto dalla normativa in materia di associazioni sportive. Tale rendiconto annuale, redatto dal consiglio direttivo secondo le modalità stabilite dallo stesso ente nello statuto, dovrà riassumere le vicende finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione dell'associazione.

Deve trattarsi di un documento che evidenzi anche l'attività decommercializzata; la documentazione di supporto di tale documento, anche se non fiscale, deve essere conservata con le modalità previste dal Dpr n.600 del 1973, attesa la rilevanza attribuita allo stesso rendiconto annuale imposto da una norma tributaria quale specifico requisito per l'applicazione di un particolare trattamento di favore. La mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale, da parte dell'assemblea dei soci, determina la non applicabilità delle disposizioni concernenti la non commercialità recate dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del Tuir.

È importante evidenziare che, di concerto con la redazione del rendiconto annuale, l'associazione, qualora abbia posto in essere attività di raccolta pubblica di fondi, ha l'obbligo di redigere un apposito rendiconto di tali attività; tutto ciò al fine di controllare in modo efficace sia le modalità di reperimento sia quelle di impiego dei predetti fondi. Il rendiconto deve illustrare in modo chiaro, dettagliato e trasparente le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi non imponibili: può essere trascritto sul libro dei verbali delle assemblee dell'associazione oppure sul registro dei rendiconti o libro inventari. Si rileva l'opportunità di accompagnare il rendiconto di gestione con una breve relazione illustrativa di

tutte le singole voci delle entrate e delle uscite che compongono lo stesso, con un breve commento di tutte le attività istituzionali e commerciali poste in essere e con una sintesi della programmazione futura della vita associativa.

La guida al contribuente n.8/99, redatta dal Ministero delle Finanze, ha elaborato uno schema di rendiconto delle entrate e delle uscite: tale documento²⁶, potrebbe essere utilizzato dalle associazioni; tale rendiconto, normalmente, deve essere redatto entro 4 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta dal consiglio direttivo e conservato ai fini fiscali fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce. Il documento contabile associativo dovrà, successivamente, essere approvato dall'assemblea dei soci nei tempi previsti dallo statuto sociale. In nota mostriamo un altro modello di rendiconto utilizzabile²⁷.

²⁶ ENTRATE (A)

- + Quote associative
- + Corrispettivi specifici per scopi istituzionali
- + Proventi ex art.25, co. 2, Legge 133/99
- + Proventi da sponsorizzazioni

+Altri proventi

Totale entrate

USCITE (B)

- + Personale dipendente
- + Collaboratori
- + Compensi ex art. 25, co. 1 Legge 133/99
- + Spese utilizzo impianti
- + Spese viaggi e trasferte
- + Acquisto attrezzatura sportiva
- + Atri costi di gestione

Totale uscite

A-B = Saldo risultato di gestione

²⁷ BILANCIO CONSUNTIVO

ENTRATE

- + QUOTE SOCIALE
- + CONTRIBUTI EE.LL.
- + SPONSORIZZAZIONI
- + PUBBLICITA'
- + ALTRE ENTRATE

=TOTALE ENTRATE (A)

USCITE

- + LOCAZIONI

In relazione all'obbligo di redazione del rendiconto economico e finanziario, la C.M. del Ministero delle Finanze del 12.5.98 n. 124/E fornisce i chiarimenti necessari al fine di assicurare uniformità di interpretazione da parte degli uffici interessati relativamente alle norme concernenti il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali. In particolare la C.M. 12.5.98 n. 124/E ha chiarito che:

- l'obbligo sussiste indipendentemente dal regime contabile adottato dall'associazione;
- il rendiconto deve essere riferito sia all'attività istituzionale che a quella commerciale eventualmente esercitata;
- il rendiconto deve evidenziare anche l'attività decommercializzata;
- il rendiconto, redatto secondo le modalità stabilite dallo stesso ente nello statuto, deve riassumere le vicende economiche e finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione;
- posto che gli studi professionali non hanno un programma adatto ad elaborare una rendicontazione finanziaria, si puo' partire da un normale bilancio che, una volta che sia stato opportunamente corretto, deve soddisfare comunque anche l'obbligo del rendiconto in esame;
- la mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale determina la non applicabilità delle disposizioni

- + UTENZE TELEFONICHE
- + UTENZE ENERGETICHE
- + UTENZE VARIE
- + SPESE VARIE
- + VITTO E ALLOGGIO
- + VIAGGI
- + ABBIGLIAMENTO SPORTIVO
- + ATTREZZATURE SPORTIVE
- + ARTICOLI E MATERIALE SPORTIVO
- + SPESE PER AFFILIAZIONE
- + LICENZE FEDERALI
- + ISCRIZIONI GARE/CAMPIONATI
- + TASSE FEDERALI VARIE
- + RIMBORSI FORF. L. 342/2000
- + INDENNITA' DI TRASFERTA L. 342/2000
- + COMPENSI L. 342/2000

concernenti la non commercialità, contenute nei commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148 del TUIR.

In nota riportiamo il fac-simile della modulistica relativa alla assemblea dei soci che approva il bilancio; occorre rilevare che in fase di controllo la GDF o gli ispettori della Agenzia delle Entrate vogliono che si dia dimostrazione della regolare convocazione della assemblea nel senso che bisogna dimostrare che tutti i soci siano stati regolarmente convocati²⁸.

5 La struttura del bilanci delle società sportive dilettantistiche.

Oggi lo sport è divenuto uno dei fenomeni economici, culturali e sociali più importanti della nostra epoca; da mero passatempo, ha assunto le vesti di primaria fonte di intrattenimento, lente di analisi sociologica, importante

²⁸ Fac-simile di AVVISO DI CONVOCAZIONE DELL'ASSEMBLEA STRAORDINARIA DEI SOCI SPORTIVA.....

DELL'ASSOCIAZIONE

La S.V. è convocata per partecipare all'Assemblea straordinaria dell'A.s.....che si terrà presso la sede sociale.....il giorno.....alle ore.... in prima convocazione e, mancando il numero legale, il giorno....., stesso luogo, in seconda convocazione, alle ore per discutere sul seguente ordine del giorno:

1 – Integrazione della denominazione sociale ai sensi dell'art.90, commi 18 e 18-ter della legge n.289 del 27 dicembre 2002 e successive modificazioni;

2 – Varie ed eventuali.

Luogo e data

Il Presidente

Fac-simile del VERBALE DI ASSEMBLEA STRAORDINARIA

Il giorno..... alle ore ...si è tenuta l'Assemblea straordinaria dei Soci dell'Associazione Sportiva.....regolarmente convocata con avviso del.....

Constatata la presenza di n.....Soci su un totale di n..... il Presidente dell'Associazione SportivaSig.....dichiara l'Assemblea stessa validamente costituita ed atta a deliberare sui punti all'o.d.g.

Su richiesta della maggioranza dei Soci presenti, il Presidente assume anche la carica di Presidente dell'Assemblea e chiama a fungere da Segretario il Sig.....che accetta.

Sul punto 1 dell'ordine del giorno, il Presidente informa che, ai sensi dell'art.90 della legge n.289 del 27 dicembre 2002 e successive modificazioni, recante agevolazioni fiscali per l'attività sportiva dilettantistica, è richiesta, per fruire delle agevolazioni stesse, tra l'altro, l'espressa indicazione nella denominazione sociale delle finalità sociali e dell'integrazione della denominazione stessa con la parola "dilettantistica".

Ai sensi del comma 18-ter, introdotto nell'art. 90 dal D.L. n.72/2004, convertito nella legge n. 128 del 21 maggio 2004, è previsto che l'integrazione della denominazione sociale possa aver luogo anche a mezzo assemblea appositamente convocata.

Tanto premesso, il Presidente propone l'integrazione della denominazione sociale dell'Associazione Sportiva..... con la parola "dilettantistica", cosicché, nel rispetto dell'art. 90, l'A.S..... prenderà il nome di "Associazione sportiva dilettantistica.....".

L'Assemblea, preso atto di quanto esposto dal Presidente, delibera all'unanimità (o a maggioranza) la modifica della denominazione sociale da Associazione Sportiva.....a "Associazione Sportiva dilettantistica....." dando mandato al Presidente di porre in essere i conseguenti, necessari adempimenti.

Non essendovi nulla a deliberare sul secondo punto all'o.d.g., il Presidente, dopo aver dato lettura del presente verbale, redatto in conformità al comma 18-ter dell'art. 90 della legge n.289/2002 e successive modificazioni, dichiara chiusa alle ore....l'Assemblea dell'Associazione sportiva dilettantistica.....

Il Segretario

Il Presidente

settore "industriale". Questa accresciuta importanza del fenomeno sportivo ha fatto sì che per gli attori principali, si sia profilato il passaggio da associazioni a società; l'associazione, struttura "debole" e democratica, adatta al momento di aggregazione spontanea, ha lasciato il posto alla società, struttura più "forte". Come tutte le società, anche quelle che gestiscono il prodotto sport, devono redigere un bilancio che rappresenti in maniera veritiera e corretta²⁹ la propria situazione aziendale.

I fatti aziendali, come è noto, possono essere descritti, analizzati e valutati secondo la triplice ottica: patrimoniale; economica; finanziaria; tali termini, nel linguaggio comune spesso utilizzati come sinonimi, hanno invece specifiche peculiarità. Parliamo di aspetti patrimoniali, quando valutiamo l'ammontare dei diritti di proprietà e di credito di cui la società è titolare e li contrapponiamo alle obbligazioni che incombono sul medesimo soggetto; in sintesi contrapponiamo attività e passività onde individuare, per differenza, il Patrimonio Netto ovvero il valore contabile della società stessa.

Per quanto riguarda gli aspetti economici, contrapponiamo i risultati della cessione dei beni o dei servizi tipici di una determinata attività³⁰ con consumi di risorse necessarie per produrli³¹: la differenza fra ricavi e costi rappresenta, se positiva, un utile e, se negativa, una perdita. Per aspetti finanziari si intende, infine, il riferimento diretto e molto concreto alla contrapposizione fra entrate ed uscite, fra

³⁰ Ricavi tipici delle società sportive sono: la vendita di biglietti, i contributi federali, le sponsorizzazioni, i diritti televisivi, la vendita di oggetti e gadget.

³¹ Costi rappresentati nelle società sportive, tipicamente, dai compensi ai giocatori, dal costo della struttura organizzativa, dall'affitto degli impianti o, se di proprietà, dall'ammortamento dei medesimi.

incassi e pagamenti, fra moneta che materialmente entra ed esce.

Come e' noto, il bilancio d'esercizio è il documento contabile che deve rappresentare in modo chiaro, veritiero e corretto, la situazione patrimoniale della società al termine di ciascun esercizio, nonché il risultato economico dello stesso; con il decreto n. 127 del 9 aprile 1991 sono cambiate le regole per la redazione del bilancio d'esercizio poiché sono state recepite in Italia le direttive comunitarie n. 78/660 e 83/349 relative ai conti annuali e consolidati. Il rendiconto delle società sportive, come quello di ogni altra società di capitali, è dunque composto da: **stato patrimoniale; conto economico;nota integrativa; relazione sulla gestione** redatta dagli amministratori. Le novità introdotte dal citato decreto non sono state poche, anche se ormai completamente assimilate; il legislatore infatti, ha previsto: l'imposizione di schemi strutturati e vincolanti per lo stato membro rispetto allo stato patrimoniale ed al conto economico; l'introduzione della Nota integrativa, complemento agli altri due documenti e determinante per la qualità dell'informativa di bilancio; l'ampliamento del contenuto della Relazione sulla Gestione in materia di rapporti di partecipazione e della prevedibile evoluzione della società.

Le norme speciali che disciplinano la redazione dei bilanci delle società di sportive, si possono individuare in norme legislative e norme federali. Le norme legislative risultano essere le seguenti: la legge 91 del 23 marzo 1981 sulla abolizione del vincolo sportivo; il d.Lgs. 127 del 09 aprile 1991 sul bilancio d'esercizio; la legge 586/96 sulla possibilità di ripartire eventuali utili di esercizio. Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e, come detto, deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e

finanziaria della società, nonché il risultato economico d'esercizio.

Il concetto di chiarezza trova la sua concreta applicazione nella rigidità analitica degli schemi obbligatori previsti dal decreto oltre che nel dettagliato contenuto della Nota integrativa e della Relazione sulla Gestione. La rappresentazione veritiera e corretta deriva dal trasferimento, nel nostro ordinamento, del concetto di "quadro fedele"³², introdotto per la prima volta in Italia com. l'art. 9 della L. n. 72 del 19/05/1983. I redattori sono dunque tenuti ad applicare i criteri stabiliti dalla legge ed ad esporre in bilancio i risultati ottenuti senza manipolazioni; per assicurare tutto ciò è previsto anche l'obbligo di fornire informazioni complementari ogni volta che le disposizioni di legge non siano sufficienti a fornire una rappresentazione veritiera e corretta.

Altra novità rilevante è l'esplicita indicazione dei principi contabili che devono guidare i redattori del bilancio; proprio l'esigenza di fornire un quadro fedele della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa, costituisce lo scopo primario della redazione del bilancio, ma evidentemente il solo richiamo a questo principio non è sufficiente per raggiungere l'obiettivo stesso. Non a caso l'art. 2423 bis del Codice Civile racchiude due concetti fondamentali quali quelli della prudenza e della continuità dell'attività d'impresa; si assiste in tal modo ad un cambiamento significativo nella redazione del bilancio grazie alla cresciuta rigidità dello stesso ed alla minore discrezionalità degli amministratori nel porlo in essere. Nel consultare i bilanci non si può, comunque, prescindere dal considerare il settore nel quale la società oggetto dell'analisi opera; e' chiaro dunque che un settore come quello delle

³² principio d'ispirazione anglosassone

società sportive ha delle peculiarità che non possono assolutamente essere messe in secondo piano. Tuttavia, indipendentemente dall'imposizione del piano e l'entrata in vigore del D.L. 127 del 1991, la chiarezza e la trasparenza dei bilanci delle società sportive non sempre è ai livelli richiesti dal legislatore; in molte occasioni, i bilanci risultano eccessivamente sintetici con non poche lacune informative, per non parlare delle compensazioni e delle aggregazioni che eliminano voci che per la loro tipicità necessiterebbero di un'analisi ben più profonda.

Il bilancio, come detto, si compone di due prospetti a contenuto numerico- quantitativo: lo Stato Patrimoniale ed il Conto economico e di uno a contenuto discorsivo, esplicativo: la Nota Integrativa. Come appare intuitivo, lo Stato Patrimoniale offre le informazioni di natura patrimoniale sulla società, mentre il Conto Economico evidenzia quelle di natura economica; l'attuale normativa per le società non obbliga di fornire informazioni di natura finanziaria³³ peraltro in parte desumibili da quelle patrimoniali, cui sono direttamente collegate, vale a dire non esiste obbligo di redazione di un prospetto specificamente preposto a fornire questo tipo di informazioni. Per ovviare a

³³ Redigere il rendiconto finanziario in ogni bilancio, sia d'esercizio che consolidato, a prescindere dalla tipologia societaria: è questa la raccomandazione chiave contenuta nel nuovo Oic 10, pubblicato ieri dall'Organismo italiano di contabilità, dedicato alla costruzione del prospetto contabile chiamato a illustrare la dinamica finanziaria aziendale. Lo standard setter italiano ricorda come il bilancio, ai sensi del secondo comma dell'art.2423 c.c., debba rappresentare – con chiarezza e in modo veritiero e corretto – non solo la situazione patrimoniale ed economica ma anche quella finanziaria: la via maestra per conseguire tale risultato è costituita, nonostante la legge non lo prevede fra gli schemi obbligatori, proprio dalla redazione del rendiconto finanziario (cfr Italia Oggi 28/01/14).

questa carenza la prassi ritiene sufficiente procedere alla redazione del Rendiconto Finanziario, prospetto capace di fornire le principali informazioni sullo stato di salute, finanziario appunto, delle società³⁴.

³⁴ La nuova direttiva bilanci n. 2013/34 relativa ai bilanci d'esercizio e consolidati delle società di capitali (il cui decreto di recepimento è stato pubblicato sulla G.U. n. 205 del 4 settembre 2015) ha definitivamente reso obbligatoria la redazione del rendiconto finanziario quale documento parte integrante del bilancio di esercizio. Tale obbligo discende direttamente dai novellati articoli del codice civile in materia di redazione del bilancio e di disciplina del rendiconto stesso. Il principio contabile OIC10, pubblicato in agosto 2014, conserva piena validità quale norma destinata a regolare il contenuto e le modalità di redazione del documento. Sono escluse dal nuovo obbligo tutte le società ammesse alla redazione del bilancio in forma abbreviata e quelle cui si applicherà la disciplina appositamente introdotta per le micro-imprese.

Attivo	Passivo
<p>A. Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata</p> <p>B. Immobilizzazioni</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Immobilizzazioni <i>immateriali</i>: <ul style="list-style-type: none"> 1. costi di impianto e di ampliamento; 2. costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità; 3. diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; 4. concessioni, licenze, marchi e diritti simili; 5. avviamento; 6. immobilizzazioni in corso e acconti; 7. altre. <p style="text-align: center;">TOTALE (I)</p> <ul style="list-style-type: none"> II. Immobilizzazioni <i>materiali</i>: <ul style="list-style-type: none"> 1. terreni e fabbricati; 2. impianti e macchinari; 3. attrezzature industriali e commerciali; 4. altri beni; 5. immobilizzazioni in corso e acconti. <p style="text-align: center;">TOTALE II</p> <ul style="list-style-type: none"> III. Immobilizzazioni <i>finanziarie</i>, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo: <ul style="list-style-type: none"> 1. Partecipazioni in: <ul style="list-style-type: none"> a. imprese controllate b. imprese collegate c. imprese controllanti d. altre imprese 2. Crediti: <ul style="list-style-type: none"> a. verso imprese controllate b. verso imprese collegate c. verso imprese controllanti d. verso altri 3. Altri titoli; 4. Azioni proprie, con indicazione del valore nominale complessivo. <p style="text-align: center;">TOTALE III</p> <p style="text-align: center;">TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)</p> <p>C. Attivo circolante</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Rimanenze <ul style="list-style-type: none"> 1. materie prime, sussidiarie e di consumo; 2. prodotti in corso di lavorazione e semilavorati; 3. lavori in corso su ordinazione; 4. prodotti finiti e merci; 5. acconti. <p style="text-align: center;">TOTALE I</p> <ul style="list-style-type: none"> II. Crediti, con separata indicazione per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo: <ul style="list-style-type: none"> 1. verso clienti; 2. verso imprese controllate; 3. verso imprese collegate; 4. verso controllanti; 4 bis. crediti tributari; 4 ter. imposte anticipate; 5. verso altri. <p style="text-align: center;">TOTALE II</p> <ul style="list-style-type: none"> III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni <ul style="list-style-type: none"> 1. partecipazioni in imprese controllate; 2. partecipazioni in imprese collegate; 3. partecipazioni in imprese controllanti; 4. altre partecipazioni; 5. azioni proprie, con indicazioni del valore nominale complessivo; 6. altri titoli. <p style="text-align: center;">TOTALE III</p> <td> <p>A. Patrimonio netto:</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Capitale sociale. II. Riserva da sovrapprezzo delle azioni. III. Riserve di rivalutazione. IV. Riserva legale. V. Riserve statutarie. VI. Riserva per azioni proprie in portafoglio. VII. Altre riserve, distintamente indicate. VIII. Utili (perdite) portati a nuovo. IX. Utile (perdita) dell'esercizio. <p style="text-align: center;">TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)</p> <p>B. Fondi per rischi e oneri</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. per trattamento di quiescenza e obblighi simili; 2. per imposte, anche differite; 3. altri. <p style="text-align: center;">TOTALE FONDI PER RISCHI E ONERI (B)</p> <p>Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</p> <p>Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> 0. obbligazioni emesse; 1. obbligazioni emesse convertibili; 2. debiti verso soci per finanziamenti; 3. debiti verso banche; 4. debiti verso altri finanziatori; 5. acconti; 6. debiti verso fornitori; 7. debiti rappresentati da titoli di credito; 8. debiti verso imprese controllate; 9. debiti verso imprese collegate; 10. debiti verso controllanti; 11. debiti tributari; 12. debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale; 13. altri debiti. <p style="text-align: center;">TOTALE DEBITI (D)</p> <p>Ratei e risconti, con separata indicazione dell'aggio su prestiti</p> <hr/> <p style="text-align: center;">Totale Passivo = A + B + C + D</p> </td>	<p>A. Patrimonio netto:</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Capitale sociale. II. Riserva da sovrapprezzo delle azioni. III. Riserve di rivalutazione. IV. Riserva legale. V. Riserve statutarie. VI. Riserva per azioni proprie in portafoglio. VII. Altre riserve, distintamente indicate. VIII. Utili (perdite) portati a nuovo. IX. Utile (perdita) dell'esercizio. <p style="text-align: center;">TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)</p> <p>B. Fondi per rischi e oneri</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. per trattamento di quiescenza e obblighi simili; 2. per imposte, anche differite; 3. altri. <p style="text-align: center;">TOTALE FONDI PER RISCHI E ONERI (B)</p> <p>Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</p> <p>Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> 0. obbligazioni emesse; 1. obbligazioni emesse convertibili; 2. debiti verso soci per finanziamenti; 3. debiti verso banche; 4. debiti verso altri finanziatori; 5. acconti; 6. debiti verso fornitori; 7. debiti rappresentati da titoli di credito; 8. debiti verso imprese controllate; 9. debiti verso imprese collegate; 10. debiti verso controllanti; 11. debiti tributari; 12. debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale; 13. altri debiti. <p style="text-align: center;">TOTALE DEBITI (D)</p> <p>Ratei e risconti, con separata indicazione dell'aggio su prestiti</p> <hr/> <p style="text-align: center;">Totale Passivo = A + B + C + D</p>

<p>IV. Disponibilità liquide:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. depositi bancari e postali; 2. assegni; 3. denaro e valori in cassa; 	
---	--

TOTALE IV
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)

D. Ratei e risconti, con separata indicazione del disaggio su prestiti

Totale Attivo = A + B + C + D

Lo stato patrimoniale. Nello Stato Patrimoniale (cfr tabella di cui sopra) sono esposti l'aspetto quantitativo e qualitativo degli investimenti esistenti in un determinato periodo di tempo e le correlate fonti di finanziamento, ricavando così informazioni sulla struttura tecnica e finanziaria dell'impresa. Il grado di analiticità risulta indubbiamente elevato; vengono messi in evidenza i valori del totale Attività, del totale Passività e del Patrimonio Netto; si individuano più chiaramente gli aggregati delle Immobilizzazioni e dell'Attivo Circolante³⁵. La suddivisione delle classi è ispirata al doppio criterio della destinazione dell'investimento e del grado di liquidità, cosicché il lettore, pur trovandosi di fronte aggregati di non immediata interpretazione può, tuttavia, ottenere valide informazioni che era difficile ricavare nei tempi passati.³⁶

Il conto economico. Dalle quattro strutture di Conto Economico predisposte dalla direttiva comunitaria, il legislatore italiano ha optato per la forma espositiva scalare, in grado di evidenziare risultati parziali con alto potenziale

³⁵ Per attivo circolante si intendono le attività che rappresentano liquidità o che sono idonee a trasformarsi in liquidità in un periodo inferiore ai dodici mesi; tutto il resto rientra tra le immobilizzazioni.

³⁶ Lo schema di stato patrimoniale secondo il codice civile e' riportato sopra il paragrafo 3.5.1.

informativo e di consentire collegamenti e correlazioni con le voci dello Stato Patrimoniale, adottando la classificazione delle poste secondo la loro natura, più idonea, rispetto a quella per destinazione, a recepire ulteriori suddivisioni di voci già presenti nella disciplina vigente. Il nuovo schema di Conto Economico si caratterizza per la presenza di risultati economici intermedi, di cui non è semplice determinare la significatività. Il modello viene predisposto per fornire un risultato di massima sintesi che, però, contemporaneamente, tende a ridurre il grado di analiticità delle informazioni.³⁷

³⁷ Lo schema di conto economico secondo il codice civile.

A VALORE DELLA PRODUZIONE

1. Ricavi delle vendite e delle prestazioni;
2. Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
3. Variazione dei lavori in corso su ordinazione;
4. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
5. Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio;

TOTALE (A) valore della produzione

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

1. Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
2. Per servizi
3. Per godimento di beni di terzi
4. Per il personale:
 - a) salari e stipendi;
 - b) oneri sociali;
 - c) trattamento di fine rapporto;
 - d) trattamento di quiescenza e simili;
 - e) altri costi;
5. Ammortamenti e svalutazioni:
 - a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;
 - b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;
 - c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
 - d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
6. Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
7. Accantonamenti per rischi;
8. Altri accantonamenti;
9. Oneri diversi di gestione;

TOTALE (B) Costi della produzione

DIFFERENZA TRA VALORI E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)

C. PROVENTI E ONERI FINANZIARI

1. proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate;
2. altri proventi finanziari:
 - a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti;

La nota integrativa. Il documento rappresenta un'altra delle novità introdotte dalla Direttiva Comunitaria; fa parte integrante del bilancio e contiene informazioni supplementari che hanno lo scopo di chiarire al meglio i valori iscritti nelle varie voci del bilancio. Non è necessario in questa sede analizzare tutte le sezioni previste dall'art. 2427 del codice civile, è preferibile fare riferimento esclusivamente a quelle che più da vicino interessano le società sportive. In particolare, rilevante è l'attenzione dedicata ai criteri di valutazione: in questi ultimi vanno infatti indicati, tra gli altri, i principi seguiti nel trattamento della voce più tipica dello Stato Patrimoniale di un club: i "Diritti pluriennali prestazioni atleti". Attraverso il documento l'analista è, pertanto, in grado di valutare se gli amministratori seguono o

- b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;
- c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
- d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti;

- 3. interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti;
- 4. utili e perdite su cambi;

TOTALE (C) Proventi e oneri finanziari

D. RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

- 1. Rivalutazioni
 - 1. di partecipazioni
 - 2. di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni
 - 3. di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni
- 2. Svalutazioni
 - 1. di partecipazioni
 - 2. di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni
 - 3. di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

TOTALE (D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

E. PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

- 1. Proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni
- 2. Oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni e delle imposte relative a esercizi precedenti

TOTALE (E) Partite Straordinarie

RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+/-C+D+E)

- 3. **Imposte sul reddito di esercizio**
- 4. Risultato dell'esercizio
- 5. rettifiche di valore operate esclusivamente in applicazioni di norma tributarie
- 6. accantonamenti operati esclusivamente in applicazioni di norma tributarie
- 7. UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO

meno le indicazioni fornite dalle federazioni di appartenenza per il trattamento contabile della voce in parola, nonché analizzare l'ammortamento effettuato della voce relativa ai costi del vivaio, valutando così eventuali contrasti con quanto consigliato in proposito dagli organi federali.

La Nota Integrativa è rilevante anche in relazione alle notizie fornite a proposito delle immobilizzazioni ed al loro trattamento contabile con riferimento alla tendenza, ormai diffusa tra i club, di dotarsi di impianti e centri sportivi sempre più grandi. Si possono poi ricavare notizie relative ai risconti passivi, ottenendo in tal modo un quadro più chiaro della contabilizzazione di un altro evento caratteristico della gestione di una società sportiva: la campagna abbonamenti che puo' avere rilevanza anche per un SSD. Nella sezione della Nota Integrativa dedicata ai conti d'ordine, infine, si raccolgono informazioni riguardanti sia eventuali garanzie concesse a titolo di fideiussioni o prestate a terzi, sia opzioni concesse o acquistate in relazione ad operazioni di trasferimento temporaneo dei diritti alle prestazioni dei giocatori. Le federazioni, dal canto loro, prevedono, con il nuovo piano dei conti, una serie di allegati al fine di integrare il contenuto del documento previsto dall'art. 2427 del codice civile³⁸, anche se non tutti gli addetti ai lavori considerano

38	Codice	civile	del	testo	del	16	marzo	1942
Approvazione							codice	civile.
Pubblicato	in	Gazzetta	Ufficiale	n.	79	del	4	aprile

Articolo 2427 - Contenuto della nota integrativa.

(N.D.R.: Ai sensi dell'art.6 decreto legislativo 3 novembre 2008 n.173 le disposizioni del presente articolo, come modificato dall'art.1 del D.Lgs n.173 del 2008, si applicano ai bilanci e alle relazioni relativi agli esercizi aventi inizio da data successiva a quella del 21 novembre 2008, data di entrata in vigore del decreto legislativo citato.)

In	vigore	dal	7	aprile	2010
Modificato	da:	Decreto	legislativo	del	27/01/2010

La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta

avente corso legale nello Stato;

2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni,

gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;

3) la composizione delle voci: "costi di impianto e di ampliamento" e: "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicita', nonche' le ragioni della iscrizione ed i

rispettivi criteri di ammortamento;

3-bis) la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresi' le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio;

positivamente queste integrazioni poiché si ritiene che, in non pochi casi, rappresentino un'inutile duplicazione di quanto già

4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni;

5) l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di societa' fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito;

6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche;

6-bis) eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio;

6-ter) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine;

7) la composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" e della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile, nonche' la composizione della voce "altre riserve";

7-bis) le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilita' di utilizzazione e distribuibilita', nonche' della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;

8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;

9) gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della societa', specificando quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

10) se significativa, la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attivita' e secondo aree geografiche;

11) l'ammontare dei proventi da partecipazioni, indicati nell'articolo 2425, numero 15), diversi dai dividendi;

12) la suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari, indicati nell'articolo 2425, n. 17), relativi a prestiti obbligazionari, a debiti verso banche, e altri;

13) la composizione delle voci: "proventi straordinari" e: "oneri straordinari" del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile;

14) un apposito prospetto contenente:

- a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione;

15) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria;

16) l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria;

16-bis) salvo che la societa' sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla societa' di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile;

17) il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della societa' e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della societa' sottoscritte durante l'esercizio;

18) le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni e i titoli o valori simili emessi dalla societa', specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono;

19) il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla societa', con l'indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative;

19-bis) i finanziamenti effettuati dai soci alla societa', ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori;

20) i dati richiesti dal terzo comma dell'articolo 2447-septies con riferimento ai patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi della lettera a) del primo comma dell'articolo 2447-bis;

21) i dati richiesti dall'articolo 2447-decies, ottavo comma;

22) le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, 1 n separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio;

22-bis) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state conclusive a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della societa';

22-ter) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della societa'.

Ai fini dell'applicazione del primo comma, numeri 22-bis) e 22-ter), e degli articoli 2427-bis e 2428, terzo comma, numero 6-bis), per le definizioni di "strumento finanziario", "strumento finanziario derivato", "fair value", "parte correlata" e "modello e tecnica di valutazione generalmente accettato" si fa riferimento ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea.

contenuto nella Nota Integrativa. E' indubbio, però, che attraverso questi prospetti, la rappresentazione della realtà economica risulta più completa e consente alla federazione di assicurare, più facilmente, il rispetto del parametro relativo al rapporto Ricavi/Indebitamento.

La relazione sulla gestione. Il Bilancio d'Esercizio deve essere corredata anche da un Relazione sulla Gestione, redatta a cura degli amministratori, la quale rileva la situazione della società ed evidenzia l'andamento aziendale nel suo complesso; in tale relazione devono essere riportati anche i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e l'evoluzione prevedibile della futura gestione.³⁹

6 I regimi contabili ed i libri sociali delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche.

³⁹	Codice	civile	del	16	marzo	1942
Approvazione	del	testo	del	codice		civile.
Pubblicato	in	Gazzetta Ufficiale	n.	79	del	4
Articolo 2428 - Relazione sulla gestione. (N.D.R.: Ai sensi dell'art.5 DLG 2 febbraio 2007 n.32 le disposizioni del presente articolo si applicano ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dalla data successiva del 12 aprile 2007, data di entrata in vigore del citato DLG n.32 del 2007.)						
In vigore	dal		12	aprile		2007

Modificato da: Decreto legislativo del 02/02/2007 n. 32 **Articolo 1**

Il bilancio deve essere corredata da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché' una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società' e' esposta. L'analisi di cui al primo comma e' coerente con l'entita' e la complessita' degli affari della società' e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società' e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività' specifica della società', comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi. Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

- 1) le attività' di ricerca e di sviluppo;
- 2) i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
- 3) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società' controllanti possedute dalla società', anche per tramite di società' fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
- 4) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società' controllanti acquistate o alienate dalla società', nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società' fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;
- 5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- 6) l'evoluzione prevedibile della gestione;
- 6-bis) in relazione all'uso da parte della società' di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio:

- a) gli obiettivi e le politiche della società' in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;
- b) l'esposizione della società' al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità' e al rischio di variazione dei flussi finanziari.

Entro tre mesi dalla fine del primo semestre dell'esercizio gli amministratori delle società' con azioni quotate in mercati regolamentati devono trasmettere al collegio sindacale una relazione sull'andamento della gestione, redatta secondo i criteri stabiliti dalla Commissione nazionale per le società' e la borsa con regolamento pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana. La relazione deve essere pubblicata nei modi e nei termini stabiliti dalla Commissione stessa con il regolamento anzidetto.

Dalla relazione deve inoltre risultare l'elenco delle sedi secondarie della società'.

Le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività commerciale hanno l’obbligo di tenere la contabilità separata. I regimi contabili utilizzabili ai fini fiscali risultano essere quelli di seguito indicati.

Regime ordinario. Gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale con volume d'affari annui superiori ad euro 400.000 per attività d'impresa avente ad oggetto prestazioni di servizi o superiori ad euro 700.000 per altre attività debbono utilizzare il regime di contabilità ordinaria. Tale regime contabile dispone l’obbligo della tenuta delle seguenti scritture contabili:

- libro giornale e libro degli inventari;
- registro degli acquisti, delle fatture e dei corrispettivi;
- scritture ausiliarie della contabilità e del magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili;
- libro matricola e libro paga (se l’ente ha in carico lavoratori dipendenti);
- libri sociali.

Regime semplificato. Gli enti che, invece, non hanno superato nell’anno precedente, salvo l’opzione per il regime ordinario, il limite di euro 400.000 per le prestazioni di servizi ed euro 700.000 per tutte le altre attività, applicano il regime semplificato. Tale regime prevede l’obbligo di tenere il registro degli acquisti, delle fatture emesse e dei corrispettivi; è obbligatorio in ogni caso la tenuta dei libri sociali. Le annotazioni relative ai beni ammortizzabili possono essere eseguite nel registro degli acquisti. In presenza di dipendenti è obbligatoria la tenuta del libro matricola, del libro paga e del registro degli infortuni ovvero del libro unico. L’adozione dei registri Iva anche ai fini delle imposte dirette comporta l’obbligo dell’annotazione degli elementi estranei alla normativa Iva, come: i componenti positivi e negativi non Iva; le rettifiche apportate ai ricavi ed

ai costi secondo il criterio di competenza; il valore delle rimanenze.

Regime forfettario. Il regime forfettario è utilizzabile, facoltativamente, da quegli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata; tale regime prevede l'applicazione ai ricavi di diversi coefficienti di redditività⁴⁰. Al reddito così determinato, vanno aggiunti i seguenti componenti: plusvalenze; sopravvenienze attive; dividendi ed interessi; proventi immobiliari. Relativamente alla tenuta delle scritture contabili valgono le regole previste per il regime semplificato.

Regime super semplificato. Sono ammessi a tale regime gli enti non commerciali che hanno realizzato un volume d'affari, comprese le operazioni fuori campo Iva, non superiore ad euro 15.493,71 per prestazioni di servizi o ad euro 25.822,84 per le altre attività. Tale regime prevede i seguenti adempimenti:

- tenuta dei soli registri Iva o prospetto contabile;
- annotazione complessiva delle operazioni effettuate, distinte per aliquota e con separata indicazione di quelle fuori campo Iva, entro il 15 di ogni mese sui registri Iva;
- annotazione dell'importo, mensile o trimestrale, complessivo degli acquisti entro il termine di liquidazione trimestrale indicando il relativo importo nel registro degli acquisti;
- conservazione della documentazione relativa agli acquisti ed ai costi dei quali si intende effettuarne la deduzione;
- tenuta dei libri sociali.

E' prevista, sia per i forfetari che per i super semplificati, la applicazione del regime ex art. 74 co. 6 del D.P.R. 633/72 e la

⁴⁰ Cfr CAP 2

determinazione dell'IVA mediante la forfetizzazione della detrazione al:

- 50% nella generalità dei casi cioè proventi commerciali e prestazioni pubblicitarie;
- 33,3% per cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica;
- 10% per le sponsorizzazioni.

Ancora sui regimi contabili per le società e le associazioni sportive dilettantistiche. I regimi contabili di cui le associazioni sportive dilettantistiche possono avvalersi, per la determinazione del reddito derivante da attività commerciale, sono dunque i seguenti:

- 1) regime ordinario;
- 2) regime semplificato;
- 3) regime supersemplificato;
- 4) regimi forfetari.

Viceversa, con riferimento alle società di capitali sportive dilettantistiche, l'unica alternativa possibile al regime ordinario, obbligatorio per natura, è l'adozione del regime di cui alla L. 398/91⁴¹. L'introduzione delle legge n. 398 del 1991 ha apportato importanti novità nel panorama normativo del terzo settore, a favore di quegli enti che, accanto all'attività istituzionale intendono svolgere anche una attività di natura commerciale. Le categorie di enti non profit che possono beneficiare delle agevolazioni introdotte dalla legge in esame sono:

- le Associazioni sportive dilettantistiche iscritte al Coni

⁴¹ Cfr Manila Antomarioni in Amministrazione e Fisco

- tutte le associazioni senza scopo di lucro e pro-loco a seguito dell'introduzione dell'art. 9-bis del D.L. n. 471/1992, convertito in Legge n. 66 del 6/2/1992;
- le società sportive dilettantistiche, in qualunque forma costituite ai sensi dell'art. 90 della legge 289/2002;
- le associazioni bandistiche , i cori amatoriali, le filodrammatiche, le associazioni di musica e danza popolare⁴².

Nella tabella che segue sono riportati i requisiti necessari *necessari per l'accesso al regime*.

Requisiti soggettivi	Requisiti oggettivi
<p>Hanno accesso al regime 398/91 gli enti associativi che contemporaneamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Non perseguono finalità di lucro nello svolgimento dell'attività istituzionale; • Svolgono un'attività sportiva riconosciuta dal Coni (dunque risultano iscritte nel relativo registro) e sono affiliate ad una Federazione Sportiva Nazionale 	<ul style="list-style-type: none"> • Proventi dell'anno precedente, derivanti dall'attività commerciale, non superiori a euro 250.000.

• Cfr art. 2 comma 31 legge n. 350 del 24/12/2003.

o ad un Ente di Promozione Sportiva riconosciuti dal Coni (se trattasi di associazioni o società sportive dilettantistiche).-

Per il primo periodo di imposta che spesso risulta essere inferiore all'anno solare, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 63/E del 16/5/2006, ha precisato che il limite di importo cui fare riferimento per il mantenimento del regime agevolato deve essere rapportato al periodo intercorrente tra la data di costituzione e la fine dell'esercizio, proporzionato ai giorni.

Nel limite dei 250.000 euro devono essere computati:

- i ricavi e proventi ex art. 85 del Tuir, conseguiti nell'ambito dell'attività commerciale;
- le sopravvenienze attive ex art. 88 del Tuir relative all'attività commerciale.

Restano, invece, esclusi dal predetto limite:

- i proventi conseguiti nello svolgimento delle attività connesse alle istituzionali;
- i proventi da attività occasionali di raccolta fondi;
- i proventi ex art. 143 c. 1 Tuir;
- i proventi di cui all'art. 148 c. 3 Tuir.

L'accesso al regime forfetario ex legge 398/91 avviene attraverso:

- opzione che si esprime mediante comportamento concludente, da manifestarsi a inizio anno o dall'inizio dell'attività;
- opzione nel quadro VO della dichiarazione iva, da accorpore al modello Unico dell'anno.

Entro il 31/12 dell'anno precedente a quello di esercizio dell'opzione, la scelta deve essere comunicata alla SIAE competente per territorio, ente che sarà poi deputato ai controlli. L'opzione è vincolante per almeno 5 anni, salvo il superamento del limite dei 250.000 euro. Il regime forfetario previsto dalla legge n. 398 del 1991 consente di determinare forfetariamente l'Iva da versare, in luogo dell'utilizzo dell'ordinario metodo di conteggio "Iva da Iva" (iva sulle vendite meno iva sugli acquisti) secondo le percentuali previste dalla tabella di cui sotto.

Regime 398/91: Iva dovuta			
Diritti tv o trasmissioni radio	Attività commerciali Spettacoli sportivi Pubblicità	Sponsorizzazioni	Attività Istituzionale
Imponibile Iva per 2/3	Imponibile Iva al 50%	Imponibile Iva al 90%	Non imponibile Iva

Determinata l'Iva a debito, è necessario effettuare il versamento trimestrale entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento. Il versamento deve essere effettuato utilizzando il Modello F24, con la possibilità di avvalersi delle disposizioni regolanti la compensazione con gli altri tributi. Il versamento deve essere effettuato, senza maggiorazione degli interessi dell'1%:

- il 16 maggio (I trimestre), con codice tributo 6031;

- il 16 agosto (II trimestre), con codice tributo 6032;
- il 16 novembre (III trimestre), con codice tributo 6033;
- il 16 febbraio (IV trimestre), con codice tributo 6034 (anziché il 6099 previsto per la generalità dei contribuenti, che versano il 16 marzo).

Non è previsto, inoltre, il versamento dell'acconto iva.

Gli enti associativi che optano per il regime 398/91 determinano la base imponibile ai fini IRES applicando l'aliquota del 3% al totale dei proventi commerciali e aggiungendo, al risultato così ottenuto, le plusvalenze patrimoniali, interamente tassate. Non concorrono a formare la base imponibile , secondo le disposizioni della legge 133/99⁴³ :

- i proventi derivanti da attività di natura commerciale, connesse agli scopi istituzionali, purché legate ad una manifestazione sportiva come ad esempio la somministrazione di alimenti e bevande, materiali sportivi, gadgets pubblicitari, cene sociali, lotterie, sponsorizzazioni;
- i proventi derivanti da raccolte pubbliche di fondi, come previsto dall'art. 143, comma 2-bis lett. a) del Tuir, effettuate occasionalmente e in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, anche mediante la vendita di beni o servizi di modico valore, a fronte di offerte non commisurate al valore del bene o servizio offerto. L'esclusione vale solo se vengono rispettati i seguenti limiti:
 - massimo due eventi l'anno;

⁴³ Cfr art. 25, c. 2, lett. a) e b)

- importo complessivo dei proventi che non supera i 51.645,69 euro;
- redazione, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, del rendiconto di ciascun evento di raccolta, ai sensi dell'art. 20 DPR 600/1973.

L'eccedenza rispetto ai limiti di cui sopra ovvero il superamento dei 51.645,69 euro e/o dei due eventi l'anno, viene inclusa nel computo del 3% dei proventi per la definizione della base imponibile IRES. Alla base imponibile viene applicata l'aliquota IRES del 27,5%, come avviene per le società di capitali.

Per conteggiare i proventi imponibili ai fini IRES, sulla base dell'analisi delle fonti normative e di prassi disponibili⁴⁴ si applica una sorta di principio di cassa allargato. Pertanto, sia ai fini della determinazione del reddito, sia del plafond dei 250.000 euro in assenza di fattura devono computarsi tutti i proventi commerciali incassati nell'anno ai quali dovranno aggiungersi:

1. tutti i proventi fatturati e incassati nell'anno;
2. tutti proventi fatturati ma ancora non riscossi.

Quanto appena detto non rileva per quanto attiene l'iva da versare trimestralmente, dovuta al momento dell'emissione della fattura o dell'incasso del corrispettivo in assenza di fatturazione.

Per quanto riguarda la determinazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (Irap), se l'associazione svolge anche attività di natura commerciale, il valore della produzione

⁴⁴ Cfr Circolare del Ministero delle Finanze n. 1 dell'11/02/1992, D.M. 18/5/1995, Circolare SIAE 19/12/1992, n. 712.

netta (base imponibile Irap) è determinato come riportato nella tabella che segue.

Base imponibile Irap

All'imponibile Ires determinato nel precedente schema (3% dei ricavi dell'attività commerciale), per determinare il valore della produzione(base imponibile Irap), bisogna aggiungere:

- le retribuzioni pagate al personale dipendente e redditi assimilati;
- i compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non abituale;
- gli interessi passivi.

Non è necessario considerare:

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- le spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale assunto con contratti di formazione lavoro;
- i compensi, i premi, i rimborsi forfetari e le indennità di trasferta corrisposti a sportivi dilettanti (art. 67 c. 1 lett. m) Tuir).

Bisogna tener inoltre considerare quanto segue.

Regime ex l. 398/91

È obbligatorio:

- tenere il registro previsto dal Decreto Ministeriale dell'11 febbraio 1997 in cui vanno annotati, entro il 15° giorno di ogni mese, tutte le entrate conseguite nel mese precedente;
- tenere il libro soci e il libro verbali assemblee;
- fatturare le operazioni di sponsorizzazione, cessioni di diritti radio-televisivi e prestazioni pubblicitarie;
- conservare e numerare le fatture emesse e di acquisto;
- versare trimestralmente l'Iva;
- presentare il Modello UNICO Enti non commerciali;
- presentare il Modello 770 se ricorrono le condizioni.
- rendicontare gli eventi di raccolta fondi;
- certificare i corrispettivi per gli accessi a manifestazioni mediante titoli di ingresso o abbonamenti con contrassegno SIAE;
- effettuare tramite conto corrente bancario o postale tutte le operazioni di importo superiore a 516,46 euro, sia in entrata che in uscita.

Non è obbligatorio:

- la redazione dell'inventario e del bilancio;
- la tenuta del libro giornale, del libro degli inventari, dei registri Iva, delle scritture ausiliarie e di magazzino e del registro beni ammortizzabili;
- la fatturazione e la registrazione ad eccezione delle sponsorizzazioni, della pubblicità e della cessione di diritti radio / tv;
- l'emissione degli scontrini e delle ricevute fiscali;
- la comunicazione e la dichiarazione Iva.

Gli enti che applicano il regime forfetario di cui alla Legge 398/1991 non devono superare il limite annuo di euro 250.000 dei proventi da attività commerciale, onde evitare la decadenza dal regime agevolativo. Il superamento del limite determina la fuoriuscita dal regime dal mese successivo al quello in cui il limite viene superato. A partire da questo momento si applicheranno le regole generali di versamento dell'Iva e di calcolo di IRES e IRAP dovute.

Dunque, per l'esercizio in cui è avvenuto il superamento, si evidenzieranno due distinti periodi di imposta, ognuno dei quali sarà assoggettato a regimi contabili e fiscali differenti.

Cause di decadenza dal regime ex l. 398/91

- Superamento del limite dei 250.000 euro di proventi commerciali;
- Effettuazione di operazioni di importo superiore a 516,46 euro attraverso strumenti di pagamento non tracciabili;
- Mancata tenuta del registro ex D.M. 11 febbraio 1997 e impossibilità di ricostruzione dei movimenti attraverso idonea documentazione (circolare AE n. 9/E del 24/4/2013);
- Assenza delle clausole statutarie di cui all'art. 90 legge n. 289/2002 (per le sportive) e art. 148 del Tuir e ripetute violazioni sostanziali alle clausole di democraticità.

Come abbiamo già visto, l'ente non commerciale che esercita anche un'attività di tipo commerciale unitamente a quella primaria istituzionale, deve utilizzare il regime ordinario qualora i ricavi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale nell'anno precedente siano: superiori a 400.000 euro, se avente ad oggetto prestazioni di servizi; superiori a 700.000 euro, in tutti gli altri casi. Tuttavia l'ente in esame potrebbe avere anche specificatamente optato per tale regime nella dichiarazione IVA o in sede di inizio attività⁴⁵. Ai fini della dichiarazione dei redditi modello UNICO Enti non commerciali ed equiparati, il quadro relativo al prospetto dei dati di bilancio per i redditi di impresa, da cui si evince l'utile o la perdita dell'esercizio, come previsto per il modello per le società di capitali e soggetti equiparati, non è presente; detto prospetto infatti deve essere obbligatoriamente compilato solo da coloro che sono tenuti alla redazione del bilancio secondo lo schema previsto dal D.Lgs. 127/91. Per quanto concerne la determinazione del reddito di impresa ai fini IRES, ai sensi dell'art. 56 del TUIR, vengono apportate al risultato dell'esercizio indicato nel conto economico, , tutte le variazioni in aumento o in diminuzione che riguardano l'applicazione delle disposizioni del TUIR. Al contrario, l'ente

⁴⁵ Vincolante per almeno un triennio.

in regime semplificato deve svolgere la propria attività con ricavi che siano stati nell'anno precedente: inferiori o uguali a 400.000 euro, se avente ad oggetto prestazioni di servizi; inferiori o uguali a 700.000 euro, in tutti gli altri casi. Per coloro che svolgono contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, si fa riferimento, nel caso di annotazione separata, all'ammontare dei ricavi dell'attività prevalente. Sussistono, poi, alcuni casi particolari che incidono differentemente sulle modalità applicative dei diversi regimi contabili.

Il regime di contabilità semplificata per le imprese minori è previsto dall'art. 18 del D.P.R. 600/73 e dall'art. 66 del TUIR per la determinazione del reddito; in particolare, in aggiunta alle regole di determinazione del reddito ed alla tipologia di libri e registri prescritti, i soggetti in esame devono indicare nei rispettivi registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- il valore delle rimanenze in categorie omogenee per natura e valore riportato sul registro acquisti entro il termine della dichiarazione dei redditi;
- le operazioni non soggette a registrazione agli effetti dell'IVA;
- le altre operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito tra cui ratei e risconti, plusvalenze e sopravvenienze, fatture da emettere e da ricevere, da riportare nel registro acquisti entro il termine della dichiarazione dei redditi.

Gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata i cui presupposti rientrino nell'art. 18 del DPR 600/73, possono optare per la determinazione forfettaria del reddito secondo l'art. 145 del TUIR; inoltre, la norma non prevede parallelamente regimi contabili semplificati né regimi di imposizione semplificata in materia di IVA, in ordine alla quale restano applicabili i criteri generali previsti dalla normativa recata dal D.P.R. 633/72 in relazione alle

specifiche attività esercitate. Il reddito di impresa dei soggetti ammessi al regime di contabilità semplificata, si puo' determinare forfetariamente applicando all'ammontare dei ricavi di cui all'art. 57 del TUIR conseguiti nell'esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività, differenziato per tipo di attività e per scaglioni di ricavi;⁴⁶ qualora i limiti di ricavi previsti risultino superati alla chiusura del periodo di imposta non potrà trovare applicazione per il periodo medesimo il regime di determinazione forfettaria del reddito. Al reddito determinato applicando i coefficienti di redditività indicati si aggiunge poi l'ammontare dei componenti positivi del reddito d'impresa di cui ai seguenti articoli del TUIR: art. 86 plusvalenze patrimoniali; art. 88 sopravvenienze attive; art. 89 dividendi ed interessi; art. 90 proventi immobiliari. Deve rilevarsi che detto regime difficilmente viene utilizzato dagli enti non commerciali in quanto non particolarmente conveniente considerando che il regime forfetario di cui alla L. 398/91 e' piu' conveniente in quanto prevede una riduzione forfettaria dei ricavi pari al 97% e si applica per soggetti con proventi fino a 250.000,00 euro, oltre alle ulteriori previsioni agevolative a carattere contabile. Per poter fruire dei regimi forfetari è necessario esercitare una specifica opzione nei modi previsti ai co. 4 e 5 dell'art. 145 ; l'interpretazione fornita in proposito dall'Amministrazione Finanziaria prevede che l'opzione di cui sopra è da ritenersi superata in forza dei principi generali che emergono dalle disposizioni contenute nel regolamento recante il "riordino della disciplina delle

⁴⁶ **Tipo di attività Ricavi commerciali Coefficiente**

Prestazioni di servizi fino a 15.493,71 euro **15%**

Da 15.493,72 a 309.874,14 euro **25%**

Altre attività fino a 25.822,84 euro **10%**

Da 25.822,85 a 516.456,90 euro **15%**

opzioni in materia dì imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette", approvato con D.P.R. 10.11.97 n. 442. Anche se il predetto decreto fa esplicito riferimento alle opzioni o revoche "di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili" deve ritenersi che le previsioni in esso contenute in ordine al riconoscimento dei "comportamenti concludenti del contribuente" trovino applicazione anche ai fini della determinazione forfettaria del reddito. Allo stesso modo, poiché il comportamento correlato all'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito si esplica e si esaurisce in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ottica della semplificazione non appare necessaria la comunicazione dell'opzione prevista dall'art. 2 del D.P.R. 442/97, neanche ai fini di adottare le semplificazioni contabili previste dall'art. 3 co. 166 della L. 23.12.96 n.662. Con riferimento alle scritture e agli adempimenti contabili, l'art. 8 del D.Lgs. 460/97, modificativo dell'art. 20 del D.P.R. 600/73, ha previsto che qualora l'ente abbia conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori ai seguenti limiti: 15.493,71 euro in caso di prestazioni di servizi; 25.822,84 euro in tutti gli altri casi; assolva gli obblighi e gli adempimenti contabili in modo ridotto secondo le disposizioni di cui al co. 166 dell'art. 3 della L. 23.12.96 n. 662 che si ricorda è stato introdotto per le persone fisiche esercenti attività d'impresa e per gli esercenti arti e professioni. Circa le agevolazioni e le semplificazioni per i soggetti c.d. supersemplificati, si tenga presente che: restano fermi gli eventuali obblighi di fatturazione e certificazione delle operazioni poste in essere nell'esercizio della propria attività; è possibile effettuare una registrazione cumulativa che tenga conto delle operazioni fatturate o di quelle effettuate in ciascun mese quindi sia per i ricavi rilevanti IVA sia per quelli non rilevanti IVA. L'annotazione dovrà avvenire sul registro IVA ovvero su apposito prospetto

di cui al D.M. 11.2.97, pubblicato sulla G.U. 14.2.97 n. 37 entro il 15 del mese successivo.

Libri sociali, libro inventari, libro giornale. I libri sociali rappresentano nel loro insieme l'effettiva sintesi di tutte le attività svolte dall'associazione sia verso i soci, sia verso i terzi , sia in materia di amministrazione della vita associativa; ne consegue pertanto che una buona tenuta di questi comporta una visione sempre limpida ed aggiornata di tutte le varie operazioni svolte dall'ente. Oltre al libro giornale ed al libro inventari, vi sono altri libri nei quali e' rappresentata la vita associativa dell'ente: tra questi vi sono il libro del consiglio direttivo, il libro assemblee ed il libro soci. Su tali libri vengono trascritte tutte le decisioni assunte dagli organi amministrativi e dall'assemblea dei soci, nonché l'elenco di tutti i soci aderenti ognuno dei quali con relativo numero e data di iscrizione. Per le associazioni il codice civile non prevede l'obbligo della tenuta dei libri sociali; tali associazioni, infatti, essendo costituite per realizzare finalità proprie a carattere non economico e non essendo, di conseguenza, orientate a misurare la formazione e la variazione della ricchezza, ossia la produzione di reddito , non necessitano della tenuta dei libri contabili; tuttavia, anche in virtu' di una generale assimilabilita' ai principi previsti per le societa' di capitali, è fondamentale la redazione del libro inventari, del libro giornale, del libro soci, del libro assemblee e del libro del consiglio direttivo. Il libro inventario consente di esaminare in modo analitico gli elementi del patrimonio dell'ente e, quindi, di verificare l'effettivo perseguitamento degli obiettivi prefissati; su tale libro andranno trascritti tutti i bilanci di esercizio che vengono approvati dall'assemblea durante la vita sociale.

Il libro giornale, come stabilito dall'art.2216 del c.c., deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio

dell'associazione sportiva; dalla lettura di tale libro si possono, quindi, ricostruire tutte le operazioni dell'ente non commerciale.

Circa il libro soci, in questo libro devono essere indicati i dati identificativi dei soci ed il versamento relativo alla quota associativa fissata con assemblea ordinaria; in tale libro, sempre a titolo prudenziale, devono essere elencati anche gli atleti agonisti iscritti all'associazione ed alle varie federazioni sportive.

Circa il libro dei verbali delle assemblee, in questo libro vanno trascritti i verbali di adunanza dell'assemblea che devono essere sottoscritti dal presidente e dal segretario; i verbali in esso contenuti oltre a dare atto delle deliberazioni prese, documentano l'adunanza dei soci e l'attività svolta dall'assemblea.

Circa il libro del consiglio direttivo, in questo libro vanno trascritti i verbali di adunanza del consiglio direttivo dal quale devono risultare le delibere adottate; questi verbali documentano l'attività deliberativa relativa sia al compimento degli atti di gestione sia alle attribuzioni proprie del consiglio direttivo⁴⁷. Si suggerisce la tenuta di tali libri sociali anche perche' in sede di eventuali verifiche fiscali, le associazioni possono giustificare tutte le attività societarie sportive poste in essere in ossequio alla previsione normativa di cui al D.Lgs. 460/97.

In via riepilogativa si riportano in nota i libri ed i registri che devono essere tenuti da un ente non commerciale per l'attività commerciale svolta, anche sulla base delle disposizioni di cui al D.Lgs. 460/97.⁴⁸ Ricordiamo, peraltro, che l'art. 14 del

⁴⁷ Convocazione dell'assemblea, redazione del rendiconto economico e finanziario, ecc.

⁴⁸ **Semplificato** $\leq 309.874,14$ euro $\leq 516.456,90$ euro: libri da codice civile, IVA, beni ammortizzabili (facoltativo). Altri fiscali.

D.L. 14.3.2005 n. 35 convertito nella L. 14.5.2005 n. 80 ha previsto al co. 1 che le liberalità in denaro o in natura da persone fisiche o da enti soggetti all'IRES in favore di ONLUS di cui all'art. 10 co. 1, 8 e 9 del D.Lgs. 460/97, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7 co. 1 e 2 della L. 7.12.2000 n. 383 e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.Lgs. 22.1.2004 n. 42, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui; la deducibilità di tali erogazioni presuppone, da parte del soggetto beneficiario della liberalità, il rispetto di due condizioni stringenti: la corretta tenuta di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analicità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione; la redazione, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

Ulteriori considerazioni sul regime IVA delle associazioni sportive. La disciplina IVA per gli enti di tipo associativo è contenuta nell'art. 4, comma 1 del D.P.R. 633/72, modificato dall'art. 5, comma 2 del D.L. 460/97; la ratio della norma è quella di escludere dal campo di applicazione IVA quelle

Ordinaria >309.874,14 euro ovvero >516.456,90 euro: libri da codice civile, IVA, beni ammortizzabili (facoltativo). Altri fiscali (es. scritture di magazzino eventuali).

Ordinaria per opzione: indipendentemente dal volume di affari: libri da codice civile, IVA, beni ammortizzabili (facoltativo). Altri fiscali (es. scritture di magazzino eventuali).

Enti con “imprese minori” (forfetarie o super semplificate) ≤ 15.493,71 euro ovvero ≤25.822,84: libri IVA o prospetto sostitutivo libri IVA, beni ammortizzabili (facoltativo), altri fiscali (eventuali)

attività non soggette ad imposizione ai fini delle imposte dirette. A differenza delle società ed enti commerciali in cui vige una “presunzione assoluta” in base alla quale sono in ogni caso considerati soggetti passivi IVA, ai soggetti diversi, quali gli enti non commerciali, la qualifica di soggetto passivo ai fini dell’IVA può essere attribuita esclusivamente al verificarsi di una serie di condizioni: abitualità e professionalità quindi non le attività occasionali; devono rientrare tra le attività commerciali di cui all’art. 2195 c.c. o attività agricole previste nell’art. 2135 c.c.; svolgere tale attività in forma di impresa. Non costituiscono operazioni rilevanti ai fini IVA:

- le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali nei confronti di propri associati o partecipanti e di associazioni che svolgono la medesima attività verso pagamento di un corrispettivo specifico, da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;
- le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nell’ambito di bar ed esercizi similari da parte di associazioni di promozione sociale nei confronti di propri associati, soci e partecipanti, a condizione che dette attività siano strettamente complementari a quelle direttamente svolte in attuazione degli scopi istituzionali;
- le cessioni di pubblicazioni delle associazioni sportive dilettantistiche, di promozione sociale, culturali, religiose, assistenziali, politiche, sindacali e di categoria, effettuate prevalentemente ai propri associati.

Come abbiamo già visto, l’applicazione delle disposizioni agevolative previste dai commi 4 e 6 del medesimo art. 4 del D.P.R. 633/72 è subordinata alla condizione che le

associazioni interessate adeguino i loro atti costitutivi o statuti, redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, introducendo le seguenti clausole:

- divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione;
- obbligo di devoluzione del patrimonio ad altra associazione con analoghe finalità in caso di scioglimento;
- disciplina uniforme del rapporto associativo;
- obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario;
- intrasmissibilità della qualità di socio.

Per coloro che non hanno optato per la L. 398/91, l'art. 19, comma 1 del D.P.R. 633/72 dispone che i soggetti passivi possono portare in detrazione dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, l'imposta da loro assolta o dovuta o a loro addebitata a titolo di rivalsa “in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione”. La perdita della qualifica di ente non commerciale deve essere determinata sulla base di un dato quantitativo che può essere valutato soltanto a posteriori. L'art. 111-bis, comma 3, TUIR, prevede invece che la perdita della qualifica produce effetti in via retroattiva a decorrere dall'inizio dello stesso periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che consentono di fruire delle agevolazioni.

Entro 60 giorni dall'inizio dell'esercizio bisogna adempiere l'obbligo di iscrivere nell'inventario i beni patrimoniali dell'ente quando la verifica della perdita della qualifica avviene a consuntivo, al termine del periodo d'imposta.

Ulteriori considerazioni sul regime forfetario ex Legge 398/91 per IVA, IRES e IRAP. Come già visto, la Legge 16.12.1991, n. 398 regola il regime “fiscale di vantaggio” di cui possono godere le associazioni che praticano sport

dilettantistico senza fine di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva; come abbiamo già visto, tale regime è stato poi esteso alle altre associazioni senza fine di lucro e alle pro-loco attraverso l'art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991 n. 417 convertito in legge. Per potere usufruire delle agevolazioni della citata Legge 398/91, è necessario che l'associazione non abbia conseguito nel precedente periodo d'imposta proventi commerciali superiori ad Euro 250.000. Requisiti soggettivi:

- associazioni sportive dilettantistiche;
- associazioni senza scopo di lucro e pro loco;
- società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza scopo di lucro ex art. 90 comma 1, Finanziaria 2003.

Requisiti oggettivi: limite dei proventi derivanti da attività commerciali non superiori a 250.000,00 €⁴⁹. L'accesso si ottiene mediante opzione: alla SIAE prima dell'anno solare nel quale si intende usufruire del trattamento di favore; all'Agenzia delle Entrate secondo le disposizioni del D.P.R. 442/97. L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per un quinquennio. Dal 2002 l'opzione può essere espressa allegando al modello Unico il quadro VO della dichiarazione IVA⁵⁰. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile:

- i proventi derivanti dallo svolgimento di attività connesse agli scopi istituzionali;
- i proventi realizzati a seguito di raccolte di fondi effettuate in conformità all'art. 143, comma 3, lett. a) del TUIR per non

⁴⁹ Cfr art. 90 comma 2, Finanziaria 2003.

⁵⁰ Cfr D.P.R. 404/01

più di due eventi all'anno e per un importo non superiore a 51.645,69 €⁵¹.

Secondo questo regime si determina:

- l'esonero dall'obbligo di tenuta dei registri contabili, dalla certificazione dei corrispettivi e dalla presentazione della dichiarazione IVA;
- l'obbligo di conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto;
- l'obbligo di annotare i corrispettivi ed i proventi commerciali, una volta al mese, entro il 15 del mese successivo a quello di riferimento nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997;
- l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP;
- l'assoggettamento a tutte le altre imposte indirette.

Ulteriori considerazioni su IVA e regime 398/91. Come già visto la determinazione dell' IVA in relazione al regime della legge 398/91 prevede quanto segue:

- detrazione dell'IVA forfetizzata: 50% dell'imposta sulle operazioni attive compresa la pubblicità, 1/10 per le sponsorizzazioni, 1/3 per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica;
- dal I° gennaio 2000 l'IVA viene versata trimestralmente mediante delega unica di pagamento modello F24 entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

Obblighi IVA:

- obbligo di emissione delle fatture per le prestazioni di sponsorizzazione, di pubblicità e per le cessioni di diritti radio-TV;
- numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto e di quelle emesse;

⁵¹ Cfr D.M. 10 novembre 1999

- annotazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguito nel mese, nell'esercizio di attività commerciali, nel modello di cui al decreto ministeriale 11 febbraio 1997;
- effettuazioni dei versamenti trimestrali Iva⁵² con il mod. F24 entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento;⁵³
- redazione, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito rendiconto;
- adempimenti del sostituto d'imposta.

Ulteriori considerazioni su IRES e regime 398/91. Ai fini delle imposte sui redditi, il reddito imponibile è determinato forfettariamente nella misura del 3% dell'ammontare complessivo dei proventi di natura commerciale ed aggiungendo a tale percentuale l'intero importo delle plusvalenza patrimoniali; sul reddito così determinato si applica l'IRES nella misura pari alla percentuale in vigore a far tempo dal periodo d'imposta in oggetto. Entro sette mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, o se c'è l'obbligo della trasmissione in via telematica, entro dieci mesi dalla stessa chiusura, va prodotta la dichiarazione dei redditi; il versamento dell'IRES va effettuato entro il giorno 20 del sesto mese dalla chiusura dell'esercizio sociale.

Ulteriori considerazioni su IRAP e regime 398/91. Per la determinazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive è comunque necessario verificare se l'associazione svolga esclusivamente l'attività istituzionale o anche attività

⁵² Senza la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi.

⁵³ E cioè:

- * entro il 16 maggio (1° trim.) con il codice tributo 6031;
- * entro il 16 agosto (2° trim.) con il codice tributo 6032;
- * entro il 16 novembre (3° trim.) con il codice tributo 6033;
- * entro il 16 febbraio (4° trim.) con il codice tributo 6034.

di natura commerciale; infatti la base imponibile IRAP viene determinata in base a criteri differenziati in relazione al tipo di attività esercitata. In particolare occorre distinguere tra: enti che svolgono unicamente attività istituzionale; enti che svolgono anche attività commerciale. Il valore della produzione dell’attività istituzionale è costituito:

- dalle retribuzioni del personale dipendente;
- dai compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative;
- dai compensi erogati per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente.

Il valore della produzione dell’attività commerciale è costituito:

- dal reddito tassabile ai fini IRES calcolato nella misura del 3% dei proventi commerciali;
- dalle retribuzioni del personale dipendente;
- dai compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative;
- dagli interessi passivi relativi all’attività commerciale.

Circa la dichiarazione ed i versamenti, si veda quanto detto sopra per l’IRES.⁵⁴

Le agevolazioni fiscali di cui all’art. 90 Legge 289/02 ed all’art. 37 Legge 342/00. Il CONI, le Federazioni Sportive

⁵⁴. Dall’anno 2008 c’è una grande novità: la legge Finanziaria per il 2008 dispone che “a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la dichiarazione annuale dell’imposta regionale sulle attività produttive non deve essere più presentata in forma unificata e deve essere presentata direttamente alla Regione o alla Provincia autonoma di domicilio fiscale del soggetto passivo”. Pertanto, dal 2008, il modello Unico 2009 raccoglie al suo interno solo la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione Iva, mentre i contribuenti che devono presentare anche il modello Irap dovranno predisporre un documento specifico per l’invio separato. Sarà, così, necessario inviare due file separati all’agenzia delle Entrate, che provvederà, a sua volta, a smistarli tra le Regioni e le Province autonome interessate. Anche la trasmissione dovrà avvenire in modo autonomo, usando due modelli F24 distinti. Nel caso di presentazione della dichiarazione tramite intermediari abilitati, quest’ultimi dovranno effettuare una doppia presentazione automatica, rilasciando un doppio impegno alla presentazione telematica.

Nazionali e gli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI non sono obbligati ad operare la ritenuta del 4% di cui all’art. 28 del D.P.R. 600/73 a titolo di acconto sui contributi erogati alle società & associazioni sportive dilettantistiche⁵⁵. Si applica l’imposta di registro, in misura fissa, sugli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni Sportive e degli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal Coni direttamente connessi allo svolgimento dell’attività sportiva⁵⁶. Sono esenti in modo assoluto dall’imposta di bollo gli atti posti in essere o richiesti dalle Federazioni Sportive ed Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI⁵⁷. Sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative gli atti ed i provvedimenti concernenti le società ed associazioni sportive dilettantistiche⁵⁸. Le indennità ed i rimborsi corrisposti agli atleti dilettanti nell’ambito dell’attività commerciale non sono soggetti ad IRAP sia che il soggetto erogatore applichi il regime di cui alla L. 398/91⁵⁹ sia che si trovi in regime “normale”⁶⁰. Non si applicano le disposizioni sulla perdita di qualifica di ente non commerciale⁶¹.

Non costituiscono reddito per il percipiente le somme fino a 7.500,00 € annui, senza alcuna franchigia giornaliera; la parte eccedente deve essere assoggettata a ritenuta IRPEF del 23%

⁵⁵ Cfr comma 4.

⁵⁶ Cfr comma 5.

⁵⁷ Cfr comma 6.

⁵⁸ Cfr comma 7.

⁵⁹ Cfr comma 10.

⁶⁰ Cfr art. 5, comma 2, L.289/02.

⁶¹ Cfr comma 11.

a titolo di imposta, maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'IRPEF. Superato il limite di 7.500,00 € annui la ritenuta è: a titolo d'imposta fino ad ulteriori 20.658,28 €; a titolo di acconto oltre i 28.158,28 € annui. In base alla ris. n° 39/E del 3 aprile 2001, chi ha percepito solo compensi da attività sportiva dilettantistica inferiori, nell'anno a 28.158,28 € non è tenuto alla compilazione del modello UNICO. La normativa qui riportata si applica anche⁶² : ai rapporti di collaborazione continuata e continuativa di carattere amministrativo/gestionale di natura non professionale resi in favore di società & associazioni sportive dilettantistiche⁶³; ai dipendenti pubblici che prestano attività nell'ambito delle società & associazioni sportive dilettantistiche, fuori dall'orario di lavoro, purchè a titolo gratuito e fatti salvi gli obblighi di servizio, previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza.

Sono soggetti all'obbligo di documentazione tutti i pagamenti a favore e versamenti effettuati da società e associazioni sportive dilettantistiche di importo superiore o uguale a 516,46 € i quali devono essere eseguiti tramite conti correnti bancari o postali ovvero secondo idonee modalità per consentire i controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

E' espressamente prevista a favore di persone fisiche e soggetti IRES una detrazione dall'imposta lorda pari al 19% dell'erogazione liberale per un importo non superiore a 1.500,00 € a condizione che il versamento sia effettuato tramite banca o posta.

⁶² Cfr art. 90, commi 3 e 23, Finanziaria 2003.

⁶³ Non soggetti a contributo INPS, circ. n° 42/03.

7 I contratti di sponsorizzazione.

I contratti di sponsorizzazione rientrano nella definizione di contratti pubblicitari e si differenziano da questi ultimi poiché il messaggio pubblicitario si realizza attraverso il collegamento tra il nome, il marchio dello sponsor, la figura, la fama e l'impresa dello sponsorizzato. Il contratto di sponsorizzazione è un contratto atipico non disciplinato cioè dal codice civile e va ricondotto nella fattispecie della vasta categoria dei contratti di pubblicità; a differenza dei contratti di pubblicità, dove oggetto del negozio è la mera diffusione diretta di un messaggio finalizzato a promuovere le vendite di un determinato bene o servizio, nella sponsorizzazione le società o associazioni sportive cedono all'azienda sponsor il diritto di abbinare il proprio marchio o il proprio prodotto alla manifestazione, evento o impresa sportiva realizzata, in maniera tale che quest'ultima possa sfruttarne il richiamo e la notorietà presso il pubblico, per comunicare un'immagine forte e positiva del proprio marchio ed amplificarne così, in maniera indiretta, le vendite.

Il contratto di sponsorizzazione, seppur atipico e libero nella forma, presenta dei requisiti che la dottrina ha individuato con sufficiente precisione ed in assenza dei quali si è in presenza d'altre fattispecie giuridiche diversamente inquadrabili. Così esso è, innanzitutto, un contratto a prestazioni corrispettive e a carattere oneroso: non è ipotizzabile, cioè, un contratto di sponsorizzazione a carattere gratuito in cui il soggetto detto sponsorizzato⁶⁴ cede all'azienda sponsor i diritti d'abbinamento del proprio marchio senza la corrispondente richiesta di una somma di danaro o di un'utilità economica. La sponsorizzazione è, altresì, un contratto consensuale che trova la sua perfezione con la semplice manifestazione di

⁶⁴ La ASD o la SSD

volontà delle parti ed è da quel momento pienamente vigente ed operativo. Non è richiesta la forma scritta, ma come tutte le fattispecie di accordi complessi, è consigliabile sia stipulato per iscritto almeno ai fini probatori; ma la forma scritta appare opportuna anche per quanto attiene ai fini fiscali: infatti, in presenza di prove documentali, i costi della sponsorizzazione sono deducibili interamente nell'esercizio e detraibili per la relativa imposta sul valore aggiunto⁶⁵. Altro

⁶⁵ Dal punto di vista delle imposte dirette, le spese di sponsorizzazione vanno assimilate alle spese di pubblicità e propaganda. Qualche problema era sorto con la risoluzione del 5/11/74 n. 2/1016 con la quale l'Amministrazione Finanziaria aveva enunciato il principio di carattere generale secondo cui potevano essere considerate di natura pubblicitaria le somme corrisposte a società sportive a condizione che "abbiano come unico scopo quello di reclamizzare il prodotto commerciale per incrementare i ricavi e sempre che ai contributi faccia riscontro in tal senso una somma di obblighi contrattuali, anche in fatto osservati, a carico delle società percipienti", in mancanza di tali requisiti le somme devono essere considerate delle mere elargizioni a titolo di liberalità e, pertanto non deducibili. Due sono i punti fondamentali, secondo la risoluzione n. 2/1016, per distinguere le sponsorizzazioni dalle liberalità e dalle spese di rappresentanza. 1. Contratto bilaterale a prestazioni corrispettive: a fronte del corrispettivo versato dallo sponsor in denaro o in natura, lo sponsee di obbliga ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie, che possono essere il semplice abbinamento della denominazione dello sponsor alla denominazione dello sponsee, o la sponsorizzazione propriamente detta, che agisce su una scala più ampia del semplice

contratto di abbinamento, attraverso la reclam durante la manifestazione sportiva o culturale o attraverso l'intermittenza di messaggi promozionali durante le riprese televisive ecc ... Qualora manchi il sinallagma contrattuale e vi sia quindi assoluta mancanza reciproca di impegni, la spesa deve ricadere tra le spese di rappresentanza, con una diversa deducibilità dal punto di vista fiscale (art. 74 2° comma: limitata ad un terzo del suo ammontare e deducibile in quote costanti, nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi). Diverso è il caso del patrocinio che è una assistenza materiale o finanziaria data senza alcuna pretesa da parte del patrono: si tratta di una erogazione liberale e quindi non deducibile dal reddito di impresa se non limitatamente ai casi espressamente consentiti dal T.U.I.R. 2. La sponsorizzazione ha lo scopo di reclamizzare i prodotti commerciali dello sponsor al fine di incrementarne i ricavi: normalmente nella sponsorizzazione ciò che viene reclamizzata è la ditta nella sua globalità e non i singoli prodotti commercializzati da tale ditta; ciò che viene arricchito con la sponsorizzazione è l'immagine dello sponsor e non le caratteristiche dei suoi prodotti. Per fortuna l'orientamento della risoluzione n. 2/1016 è stato superato dalla risoluzione ministeriale n. 9/204 del 17 giugno 1992 con la quale il Ministero delle Finanze ha espressamente accomunato le spese di sponsorizzazione alle spese di pubblicità, rilevando che le prime "sono connesse ad un contratto la cui caratterizzazione è costituita, di regola, da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato, in base al quale le parti interessate fissano le clausole contrattuali in relazione agli scopi che esse intendono raggiungere. Generalmente mediante tale contratto lo sponsor si obbliga ad una prestazione in denaro o in natura nei confronti del soggetto sponsorizzato che, a sua volta, si impegna a liberalità e sponsorizzazioni: trattamento fiscale e contabile, pubblicizzare e/o a propagandare il prodotto, il marchio, i servizi, o comunque, l'attività produttiva dello sponsor e, pertanto, le relative spese, cui non può disconoscersi una stretta correlazione con l'intento di conseguire maggiori ricavi, rientrano nella previsione normativa di cui alla prima parte del comma 2 dell'art. 74 del TUIR, con i conseguenti riflessi in termini fiscali". ART 74 comma 2:..." Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. ... ". A confermare la tesi dell'assimilazione delle spese per sponsorizzazione alle spese di pubblicità vi è anche la sentenza della Cassazione Civile n. 5973 del 10-05-2000 che si è pronunciata a favore del contribuente in merito ad una rettifica apportata dall'Ufficio distrettuale delle II.DD. il quale con avviso di accertamento riconduceva le spese di sponsorizzazione alle liberalità sostenendo l'ineducibilità delle stesse. Ovviamente la deducibilità delle spese di sponsorizzazione è subordinata al rispetto anche delle altre condizioni poste dall'art. 76, comma 1, del TUIR: devono essere certe nell'esistenza; oggettivamente determinabili nell'ammontare, di competenza ed inerenti. Con particolare riferimento all'inerenza delle spese di pubblicità, il Ministero delle Finanze ha precisato (R.M. n. 9/2113 del 25 ottobre 1980) che tale requisito "risiede nella ricorrenza di quel collegamento dei costi all'esercizio dell'impresa ed al loro precipuo riferimento ad attività ed operazioni da cui derivano ricavi che concorrono a formare il reddito dell'impresa. Ne discende che, ove le spese di pubblicità rispondano a tale requisito, esse trovano titolo di deducibilità fiscale". Inoltre la Corte di Cassazione ha recentemente sostenuto che "il principio dell'inerenza può essere esteso anche a spese effettuate a fini promozionali, e quindi proiettate verso il futuro; mentre, a proposito di pubblicità, va ulteriormente rilevato, ... , che la pubblicità non svolge più un ruolo puramente informativo di far conoscere l'esistenza di un prodotto sul mercato, ma può essere utilizzata anche per sensibilizzare preventivamente l'interesse dei consumatori verso beni e servizi non ancora concretamente offerti. ... Se il messaggio può essere dall'impresa proiettato verso il futuro, e non necessariamente ancorato all'attività di produzione già svolta, non rileva neppure che alle spese pubblicitarie poste in essere non abbiano, nell'immediato corrisposto realizzazioni concrete ed apprezzabili. ... Non sta dunque all'Ufficio valutare la portata dell'inerenza delle

aspetto di particolare importanza, che non sempre è rimarcato con la necessaria evidenza, è che il contratto di che trattasi comporta per la ASD o SSD un'obbligazione di mezzi e non già di risultato; pertanto, chi organizza una manifestazione è tenuto a fornire allo sponsor la visibilità contrattata, rispettando gli accordi in materia di spazi promo-pubblicitari a quest'ultima riservati, di citazione nei comunicati ufficiali, nelle brochures e presso i media se previsto e, soprattutto, realizzando l'evento con responsabilità, impegno e diligenza nella consapevolezza che eventuali errori possono causare danni, anche di grande rilevanza all'immagine dello sponsor⁶⁶. In disparte da questo aspetto, la società sportiva non è tenuta a garantire volumi di vendite o incrementi di fatturato: una siffatta previsione contrattuale farebbe rientrare il contratto in altre fattispecie diverse dalla sponsorizzazione.

Nella stipulazione dei singoli contratti di sponsorizzazione, le clausole che trovano la loro fonte nella libera scelta delle parti sono integrate, specialmente per quanto attiene alle manifestazioni sportive, da eventuali disposizioni emanate dagli organi delle diverse Federazioni di settore. Come detto, tenuto conto della molteplicità e della varietà degli obblighi delle parti, il contratto di sponsorizzazione appare opportuno

spese pubblicitarie all'attività d'impresa, ove quelle spese possano essere obiettivamente rapportate al nome e all'oggetto dell'impresa ed inquadrare nello svolgimento e nello sviluppo dell'attività della stessa, in conformità di tali presupposti” Fino al 31/12/1999 il corretto inquadramento dei corrispettivi da sponsorizzazione assumeva estrema rilevanza per l'applicazione dell'imposta sugli spettacoli. Il regime speciale IVA applicabile alle manifestazioni spettacolistiche è stato profondamente mutato dal 1 gennaio 2000 dal D. Lgs. 60/1999. Il decreto ha sostituito l'imposta sugli spettacoli con quella sugli intrattenimenti, il cui ambito oggettivo è limitato ad alcune specifiche attività elencate nella relativa tariffa, mentre per tutte le altre attività spettacolistiche, salvo previsione di forfait e riduzioni per casi specifici, l'iva è dovuta nei modi ordinari. Il regime speciale IVA è tuttora applicabile limitatamente agli intrattenimenti ed ai giochi. Il sesto comma dell'art.74 DPR 633/72 prevede che l'iva si calcolata sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti e sia riscossa con le stesse modalità previste per quest'ultima. Inoltre la norma prevede che in deroga ai principi generali la detrazione dell'Iva sia forfetizzata nella misura del 50% dell'imposta sulle operazioni imponibili poste in essere, con alcune deroghe, tra cui la detrazione per le prestazioni di sponsorizzazione per le quali la detrazione è ridotta ad un decimo. L'art. 74 DPR 633/72 prevede anche per le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza fini di lucro e le pro loco che hanno optato per il regime forfetario di cui alla legge 398/1991 una detrazione forfetaria di un decimo dall'iva sulle prestazioni di sponsorizzazione. Per tutti gli altri enti l'iva viene calcolata nei modi ordinari, salvo che non ricadano nel regime speciale dell'imposta sugli intrattenimenti e sui giochi. Per quanto attiene gli sponsor, è consentita la detrazione dell'IVA sulle sponsorizzazioni sportive in quanto tali spese possono accomunarsi a quelle di pubblicità. E' importante che il contratto di sponsorizzazione preveda un rapporto sinallagmatico con prestazioni bilaterali, altrimenti potrebbero essere assimilate alle spese di rappresentanza con relativa indetraibilità dell'IVA.

⁶⁶ Una tale evenienza, se provata, può comportare anche conseguenze d'ordine risarcitorio.

che sia stipulato nella forma scritta, assicurando, questa forma, maggiore certezza ai fini della prova. Il contratto di sponsorizzazione deve contenere:

- l'indicazione della parti che sottoscrivono l'accordo;
- una descrizione particolareggiata del segno distintivo da diffondere;
- un'elencazione degli obblighi pubblicitari che gravano sul soggetto sponsorizzato;
- il corrispettivo economico;
- le modalità di pagamento;
- la durata del contratto;
- la possibilità di rinnovo;
- il foro competente in caso di controversie;
- l'eventuale arbitrato in caso di controversie.

Appare evidente che lo schema sopra indicato riporta il contenuto minimo di un contratto di sponsorizzazione; eventuali ulteriori pattuizioni finalizzate a meglio regolare il rapporto fra le parti possono essere aggiunte; a puro titolo di esempio, altre clausole possono essere le seguenti:

- previsione di un diritto di esclusiva da parte del soggetto sponsorizzato;
- concessione, a fini pubblicitari, a favore dello sponsor, del diritto all'utilizzazione dell'immagine o dei segni distintivi;
- previsione dell'obbligo ad un determinato comportamento non lesivo dell'immagine e del nome dell'altra parte;
- clausola di risoluzione espressa;
- patto di non concorrenza alla fine del contratto per un determinato periodo;
- clausola di maggiorazione o diminuzione del corrispettivo in presenza di particolari eventi;
- clausola compromissoria.

La redazione del contratto costituisce certamente uno degli aspetti più delicati dell'intera operazione di sponsorizzazione

nell'area sportiva: dal punto di vista fiscale e civile tale distinzione è fondamentale in quanto produce conseguenze diverse; infatti, se lo sponsor corrisponde una determinata somma ad un'associazione, agendo con spirito di liberalità, non potrà dedurre tale importo dal reddito. Nel caso, invece, di corresponsione di somme a titolo di sponsorizzazione vera e propria, tali somme possono essere dedotte o per l'intero importo nel periodo in cui sono state sostenute⁶⁷.

⁶⁷ In questo difficile periodo di crisi economica, per gli operatori dello sport è sempre più necessario ricorrere a forme di reperimento mezzi rapide e concrete. I contratti di pubblicità e di sponsorizzazione rappresentano per le ASD una forma valida di finanziamento. Ma qual è la differenza tra "sponsorizzazione" e "pubblicità"? I due termini non sono sinonimi ma, anzi, esistono delle differenze formali e sostanziali che è bene tenere a mente prima di stipulare un tipo di contratto piuttosto che l'altro. Vediamoli nel concreto, potrai scaricare i fac-simile delle due differenti tipologie.

La sponsorizzazione sportiva è una particolare forma di collaborazione per cui un'impresa o un ente (pubblico o privato) paga un corrispettivo ad un soggetto sportivo (singoli atleti, squadre o Federazioni nazionali) affinché quest'ultimo, nel corso delle manifestazioni sportive, mostri (generalmente sull'abbigliamento) un segno distintivo dello sponsor, cioè il nome ("trade-name") o il marchio ("trade-mark"). Si ha quindi sponsorizzazione quando viene istituito uno specifico abbinamento tra l'avvenimento agonistico e la promozione del nome/marchio dello sponsor, allo scopo di trasmettere un'immagine più positiva dell'impresa ed aumentare di riflesso le sue vendite. Si parla, invece, di pubblicità quando l'attività promozionale è occasionale rispetto all'evento sportivo: si pensi, ad es., a cartelloni, manifesti, striscioni pubblicitari che sono collocati stabilmente (e non in occasione di un particolare evento sportivo) a bordo campo o ai margini di una palestra per promuovere in modo diretto ed esplicito la vendita di un prodotto o di un servizio. La differenza tra sponsorizzazione e pubblicità in termini di occasionalità rispetto all'evento sportivo è stata espressa dalla Corte di Cassazione nelle sentenze n. 428 e 429 del 19 gennaio 1996.

Sponsorizzazione e pubblicità differiscono anche per il trattamento tributario dei proventi, soprattutto ai fini IVA: in caso di applicazione del regime fiscale agevolato ex L. 398/91, l'IVA da versare sui proventi conseguiti da sponsorizzazioni è pari al 90% dell'importo IVA indicato in fattura; per i proventi derivanti da pubblicità, l'IVA da versare è pari invece al 50% dell'importo IVA indicato in fattura. Facciamo però notare che, secondo quanto espresso nella Risoluzione Ministeriale n.137/E del 9 agosto 1999, quando i contratti di sponsorizzazione comprendono anche prestazioni pubblicitarie, tutte le somme corrisposte dallo sponsor (anche quelle erogate per la mera pubblicità utilizzando, ad esempio, cartelloni fissi o volantini pubblicitari) sono soggette alla stessa tassazione della sponsorizzazione e devono essere "abbattute" ai fini IVA del 10% e non del 50%. Ciò premesso, sebbene non esista alcuna disposizione legge che obblighi a redigere un contratto di sponsorizzazione o di pubblicità, è comunque consigliabile stipulare il contratto nella forma di scrittura privata ed effettuarne la sua registrazione presso l'Ufficio del Registro competente. Se poi il contratto prevede un impegno economico considerevole da parte dello sponsor, è preferibile optare per una forma di scrittura privata autenticata (cioè sottoscritta alla presenza di un pubblico ufficiale), in modo tale che il contratto acquisti maggiore valore probatorio. Per quanto riguarda il contenuto, i punti fondamentali che devono essere presenti in un contratto di sponsorizzazione sportiva o di pubblicità sono:

- l'indicazione esatta delle parti contraenti (denominazione sociale, sede legale, codice fiscale / partita IVA dello sponsor e del soggetto sportivo sponsorizzato);
- la descrizione dettagliata della sponsorizzazione/pubblicità ("chi", "come", "dove" e "quando" devono sempre essere verificabili in caso di un controllo);

- gli obblighi gravanti su ciascuna parte;
- la durata del contratto e la possibilità di un rinnovo;
- il corrispettivo (in denaro o in beni/servizi) pattuito e le modalità di pagamento;
- la data e il luogo della sottoscrizione;
- la sottoscrizione autografa dei rappresentanti legali delle parti contraenti.

Nel contratto si possono aggiungere ulteriori clausole in modo tale da rendere più preciso e articolato il rapporto tra le parti stipulanti: - clausola di tutela dell'immagine: le parti contraenti si impegnano reciprocamente a non rilasciare dichiarazioni, né tenere determinati comportamenti che possano ledere l'immagine l'una dell'altra;

- clausola di esonero da responsabilità: lo sponsor si dichiara estraneo alla conduzione tecnico-sportiva e alle scelte organizzative del soggetto sponsorizzato, per cui non risponde di eventuali infortuni accidentali nei quali possano incorrere sia i partecipanti che il pubblico durante lo svolgimento delle manifestazioni sportive;
- clausola di esclusiva da parte del soggetto sportivo: quest'ultimo si impegna, per tutta la durata della collaborazione, a non stipulare contratti con altre imprese ("esclusiva assoluta") o con imprese dirette concorrenti dello sponsor ("esclusiva relativa");
- patto di non concorrenza: è il divieto (per il soggetto sponsorizzato e/o per lo sponsor) di stipulare, al termine del contratto e per un determinato periodo di tempo, analoghi contratti con ditte concorrenti dello sponsor o con società sportive praticanti analoga disciplina;
- clausola di valorizzazione del corrispettivo in presenza di particolari eventi: ad es., il compenso può essere aumentato in caso di un risultato sportivo molto importante, o se l'evento viene trasmesso in televisione, ecc;
- clausola risolutiva: precisa le circostanze che portano alla risoluzione anticipata del contratto;
- clausola compromissoria: stabilisce che ogni controversia inerente l'interpretazione e l'esecuzione del contratto verrà risolta da un arbitro scelto di comune accordo tra le parti.

Vengono fatti moltissimi controlli da parte del Fisco su questi tipi di contratti, perché in passato sono stati usati come strumento di evasione da parte delle Aziende sponsor. Qual era il giochetto? In pratica se il contratto di sponsorizzazione prevedeva un corrispettivo di 10.000 euro, l'Associazione Sportiva ne faceva rientrare 5.000 nelle casse dell'Azienda... L'Azienda da una parte godeva quindi delle detrazioni fiscali per le sponsorizzazioni sportive, in più si trovava dei fondi neri. Occhio però, perché anche i contratti regolari che farete saranno la prima cosa che vi verranno a controllare. Se nel contratto scrivete quindi che metterete uno striscione 6x3 metri sulla recinzione del campo, ogni domenica, bisogna farlo! Perchè un'Azienda dovrebbe sponsorizzare una ASD? Ci sono mille motivi ma il primo, sopra tutti gli altri, in un mondo ideale, dovrebbe essere quello di riconoscersi e promuovere i valori dello Sport: lealtà, cavalleria, amicizia, reciproca comprensione etc. Si passa poi al desiderio di alcune aziende di aiutare la propria comunità, assistendo anche economicamente le squadre del proprio territorio. Non solo, molto spesso questo si unisce ad un ritorno di immagine per l'Azienda, sia a livello di branding (far conoscere il proprio marchio e la propria attività) che di marketing (il network di tifosi e degli altri sponsor potrebbe diventare fonte di nuovi ordini). Perchè un'Azienda dovrebbe sponsorizzare una ASD? Ci sono mille motivi ma il primo, sopra tutti gli altri, in un mondo ideale, dovrebbe essere quello di riconoscersi e promuovere i valori dello Sport: lealtà, cavalleria, amicizia, reciproca comprensione etc.

Si passa poi al desiderio di alcune aziende di aiutare la propria comunità, assistendo anche economicamente le squadre del proprio territorio. Non solo, molto spesso questo si unisce ad un ritorno di immagine per l'Azienda, sia a livello di branding (far conoscere il proprio marchio e la propria attività) che di marketing (il network di tifosi e degli altri sponsor potrebbe diventare fonte di nuovi ordini). Ci sono poi vantaggi fiscali. Grazie al comma 8 dell'articolo 90 della Finanziaria 2003 le aziende che sponsorizzano i sodalizi sportivi possono considerare integralmente in deduzione (come spese pubblicitarie) le somme ad essi corrisposti senza rischi di contenzioso (fino a 200mila euro). Bisogna infatti considerare che l'esposizione di un marchio sulla divisa di una squadra, da una parte accresce la propria immagine, ma dall'altra mira ad incrementare le vendite dei prodotti commercializzati. E' dunque presente una componente pubblicitaria e i margini di discussione sono notevoli. Vi riportiamo integralmente il Comma 8 dell'articolo 90 "Il corrispettivo in denari o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre

1986

n.917."

Per l'impresa che decide una sponsorizzazione, gli importi erogati in base al contratto e a fronte di prestazioni collegate sono da classificare in bilancio come spese di pubblicità. Si tratta di spese sostenute dall'azienda per divulgare il più possibile la conoscenza dei prodotti ed del marchio sul mercato e il trattamento fiscale previsto è quello dell'intera deducibilità, nell'anno in cui queste spese vengono sostenute oppure suddivise in quote costanti in quell'esercizio e nei quattro successivi. L'importante è che questa classificazione non venga contestata dal fisco che preferirebbe magari un posizionamento di quegli stessi importi tra le spese di rappresentanza, deducibili in misura di un terzo del loro ammontare nell'esercizio in cui sono sostenute e nei quattro successivi. Per evitare contestazioni è quindi necessario redigere uno specifico Fac-simile contratto di sponsorizzazione, dove vengano esattamente individuati gli obblighi dello sponsor e del soggetto sponsorizzato.

Ci sono infine motivi molto meno nobili che sconfinano nell'illecito penale. C'è infatti chi propone alle Aziende di versare una cifra (mettiamo 100 euro) con un regolare contratto e quindi di goderne la deducibilità, per poi restituirne una parte (a volte il 50%) in nero all'azienda stessa. Questa pratica è abbastanza diffusa ed è uno dei primi controlli che fa il fisco. Se quindi la vostra azienda vuole fare un contratto di sponsorizzazione e pubblicità, oltre ad avere un buon contratto, deve assicurarsi che il bilancio della ASD in questione sia ben tenuto, così come la sua contabilità, in modo

Relativamente all'associazione sponsorizzata, trattandosi di ente non commerciale, occorre distinguere se l'attività svolta a favore dello sponsor abbia o meno carattere occasionale: nell'ipotesi in cui tale attività sia svolta solo occasionalmente, l'ente non commerciale non sarà tenuto ad adempimenti fiscali; se invece è svolta a carattere abituale l'ente non commerciale sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini Ires, anche qualora non vi sia stata produzione di reddito e dovrà contabilizzare ogni operazione posta in essere che rientri nell'ambito dell'attività commerciale svolta⁶⁸. La distinzione effettuata ai fini delle imposte dirette va considerata anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto: infatti, quando la somma versata dallo sponsor è corrisposta a fronte di un obbligo comportamentale ben determinato da parte dello sponsorizzato, si avrà

che durante un eventuale controllo ci siano tutte le pezze giustificative che certifichino come sono stati veramente spesi i soldi che avete versato. Ci sono poi vantaggi fiscali. Grazie al comma 8 dell'articolo 90 della Finanziaria 2003 le aziende che sponsorizzano i sodalizi sportivi possono considerare integralmente in deduzione (come spese pubblicitarie) le somme ad essi corrisposti senza rischi di contenzioso (fino a 200mila euro). Bisogna infatti considerare che l'esposizione di un marchio sulla divisa di una squadra, da una parte accresce la propria immagine, ma dall'altra mira ad incrementare le vendite dei prodotti commercializzati. E' dunque presente una componente pubblicitaria e i margini di discussione sono notevoli. Vi riportiamo integralmente il Comma 8 dell'articolo 90 "Il corrispettivo in denari o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre

1986

n.917."

Per l'impresa che decide una sponsorizzazione, gli importi erogati in base al contratto e a fronte di prestazioni collegate sono da classificare in bilancio come spese di pubblicità. Si tratta di spese sostenute dall'azienda per divulgare il più possibile la conoscenza dei prodotti ed del marchio sul mercato e il trattamento fiscale previsto è quello dell'intera deducibilità, nell'anno in cui queste spese vengono sostenute oppure suddivise in quote costanti in quell'esercizio e nei quattro successivi. L'importante è che questa classificazione non venga contestata dal fisco che preferirebbe magari un posizionamento di quegli stessi importi tra le spese di rappresentanza, deducibili in misura di un terzo del loro ammontare nell'esercizio in cui sono sostenute e nei quattro successivi. Per evitare contestazioni è quindi necessario redigere uno specifico Fac-simile contratto di sponsorizzazione, dove vengano esattamente individuati gli obblighi dello sponsor e del soggetto sponsorizzato. Ci sono infine motivi molto meno nobili che sconfinano nell'illecito penale. C'è infatti chi propone alle Aziende di versare una cifra (mettiamo 100 euro) con un regolare contratto e quindi di goderne la deducibilità, per poi restituirne una parte (a volte il 50%) in nero all'azienda stessa. Questa pratica è abbastanza diffusa ed è uno dei primi controlli che fa il fisco. Se quindi la vostra azienda vuole fare un contratto di sponsorizzazione e pubblicità, oltre ad avere un buon contratto, deve assicurarsi che il bilancio della ASD in questione sia ben tenuto, così come la sua contabilità, in modo che durante un eventuale controllo ci siano tutte le pezze giustificative che certifichino come sono stati veramente spesi i soldi che avete versato.

⁶⁸ Sul punto cfr i precedenti paragrafi.

l'assoggettamento ad Iva poiché si è di fronte ad una vera e propria prestazione di servizi ai sensi dell'art. 3 DPR 633/72. L'Agenzia delle Entrate ha affrontato, nella risoluzione n. 57/E del 2010, il tema concernente i criteri di deducibilità delle spese di sponsorizzazione o di altra forma pubblicitaria da parte di un'impresa che ha erogato in favore di una associazione sportiva dilettantistica una somma superiore a 200.000 euro; i dubbi hanno trovato origine nell'art. 90, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, secondo cui "il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgano attività nei settori giovanili riconosciute dalle federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla produzione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario". L'Agenzia delle Entrate, quindi, con la risoluzione n. 57/E del 2010, ribadisce che le somme corrisposte dalle aziende sponsor in favore di società sportive dilettantistiche in misura superiore a 200.000 euro possono essere integralmente dedotte dal reddito di impresa.

Questo trattamento è subordinato alla circostanza che il rapporto contrattuale presenti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un contratto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria. Non si rientra nel campo di applicazione dell'IVA nel caso in cui il contributo versato dallo sponsor sia corrisposto a titolo di liberalità, ponendo a carico dello sponsorizzato non un vero e proprio obbligo di pubblicità, ma solo il compito di rendere nota la sponsorizzazione.

8 Il modello EAS.

La dichiarazione EAS è un modello di dichiarazione telematica tramite la quale le associazioni che intendono detassare le quote contributive ed i corrispettivi percepiti dai soci per i servizi istituzionali, comunicano all’Agenzia delle Entrate⁶⁹ un insieme di dati e di notizie sul proprio comportamento fiscale in modo da favorire i controlli e gli accertamenti da parte dell’amministrazione finanziaria. Il modello di dichiarazione ed il software informatico necessario per effettuarla sono stati resi disponibili per la prima volta agli inizi di settembre 2009 sul sito dell’AE.⁷⁰ In questo paragrafo esamineremo i vari aspetti del modello⁷¹.

La dichiarazione EAS, come precisato pocanzi, impone alle associazioni l’onere di comunicare preventivamente all’AE una serie piuttosto ampia di notizie e di informazioni di carattere fiscale qualora intendano detassare le quote associative ed i corrispettivi pagati dai soci per i servizi istituzionali⁷²; fino al momento della introduzione del modello in commento, le associazioni avevano la possibilità di applicare automaticamente tale detassazione a condizione che i loro statuti ed il loro funzionamento fossero rispettosi dei vari vincoli posti dal D.Lgs 460/1997⁷³. Con

⁶⁹ AE di seguito

⁷⁰ E direttamente accessibile tramite il link <http://www.agenziaentrate.it/ilwwcm/connect/Nsi/Strumenti/Software/ComunicazioniDomande/Sofware+compilazione+enti+associativi/>.

⁷¹ (scopi, scadenza, soggetti interessati, sanzioni, ecc.)

⁷² Ad es. prezzi per la partecipazione a gare e campionati, per l’iscrizione alle scuole sportive, abbonamenti a piscine, palestre, ecc. oltre l’eventuale quota di iscrizione al sodalizio ecc.

⁷³ Statuto e atto costitutivo registrato, assenza di scopo di lucro, democraticità della struttura, obbligo di redazione dei rendiconti, devoluzione del patrimonio ad associazioni similari in caso di scioglimento ecc.

l'approvazione dell'art. 30 del Decreto 185 del 2008, istitutivo dell'EAS, questo automatismo viene interrotto e sostituito da una sorta di scambio tra associazioni ed Amministrazione Finanziaria: agevolazioni si, ma solo se in cambio vengono fornite le informazioni rilevanti sul comportamento del soggetto richiedente. La dichiarazione EAS costituisce quindi un ulteriore requisito oltre a quelli già previsti dagli artt. 148 del TUIR e art. 4 del D.P.R. 633/1972, per godere della detassazione: chi la fa può accedervi, chi non ottempera ne perde invece il diritto, a meno di non rientrare, ovviamente, tra i soggetti esentati.

Nella prima stesura dell'art. 30, poi modificata in sede di conversione del decreto, i poteri concessi all'AE erano di gran lunga più penetranti, potendo essa sindacare e negare il diritto alla detassazione sulla base di quanto dichiarato con l'EAS: una svista presto corretta sicché il testo attuale chiarisce che le funzioni dell'adempimento sono di mero controllo fiscale. L'AE ha di recente chiarito, nel comunicato stampa seguente al primo incontro con il Forum del Terzo Settore, che lo scopo dell'EAS è invece solo quello di predisporre un censimento delle associazioni senza scopo di lucro: ma dall'esame del dichiarativo e del questionario in esso contenuto, emerge che questa posizione è quantomeno opinabile: l'EAS, infatti, somiglia più decisamente ad uno studio di settore che ad un censimento. I numerosi quesiti in cui è articolata la dichiarazione sono chiaramente destinati a descrivere più i comportamenti e le concrete azioni di rilievo fiscale dell'associazione⁷⁴ che non gli astratti requisiti statutari che sono alla base delle agevolazioni fiscali. In sintesi:

⁷⁴ Vengono pagati compensi a persone fisiche? si procede a raccolte fondi? Si percepiscono contributi pubblici? L'associazione consegue avanzi di bilancio? ecc.

- l'EAS è la dichiarazione che si deve preventivamente inviare al Fisco per godere della detassazione delle entrate istituzionali ;
- tramite l'EAS l'associazione comunica dati e notizie sul proprio comportamento fiscale;
- l'EAS è uno dei requisiti per godere della detassazione sicchè non adempiervi equivale a rinunciare alla detassazione;
- l'invio dell'EAS non autorizza di per sé l'AE a sindacare il diritto dell'associazione dichiarante sulle agevolazioni richieste ma consente alla stessa di entrare in possesso di informazioni penetranti che rendono più agevole un successivo accertamento sul sodalizio.

La dichiarazione EAS doveva essere inviata per la prima volta entro e non oltre il 30 ottobre 2009; successivamente le associazioni avrebbero dovuto inviare il modello solo in caso di variazioni statutario. La dichiarazione EAS deve essere inviata esclusivamente in formato telematico, tramite il circuito INTERNET o ENTRATEL dell'Agenzia delle Entrate e deve essere predisposta sull'apposito software messo a disposizione dalla AE o da software commerciali compatibili. E' bene evidenziare che le procedure di invio telematico esigono un preventivo accreditamento presso l'AE onde ottenere i pin e le password necessarie: tali operazioni esigono tempo ed un minimo di perizia anche se consentono di svolgere l'adempimento senza subire la spesa del consulente.

Una delle questioni più delicate intorno a cui si sta concentrando il dibattito sull'EAS riguarda la precisa individuazione dei soggetti che ne sono obbligati. L'art. 30 del Decreto 185 stabilisce che tale dichiarazione è obbligatoria per tutte le associazioni che fruiscono della detassazione delle entrate istituzionali e pertanto anche le

associazioni sportive dilettantistiche e le loro omologhe costituite in forma societaria di capitali , le associazioni di promozione sociale e le associazioni culturali; pertanto, il provvedimento, in linea generale, interessa: le ASD e SSD ; i circoli culturali e comunque anche tutti gli ENC non formalmente costituiti come ASD. Sono esclusi dall'onere dell'invio dell'EAS esclusivamente gli enti sportivi dilettantistici iscritti nel registro del Coni che non svolgono attività commerciale; per poter godere dell'esclusione è pertanto tassativamente necessario:

- essere ASD regolarmente costituita a norma dell'art. 90 della Legge 289 del 2002, con statuto ed atto costitutivo registrato. Si ritiene che le SSD siano comunque tenute all'invio dell'EAS;
- essere iscritti regolarmente nel Registro Nazionale delle ASD tenute presso il CONI;
- non svolgere in nessun caso attività commerciale.

Relativamente all'ultimo punto, è necessaria una precisazione: il requisito del non svolgimento dell'attività commerciale non va confuso con il possesso o meno della partita IVA: infatti è ben possibile che determinate associazioni svolgano attività commerciale senza aprire la partita IVA; questo è il caso, ad esempio, di quei sodalizi che effettuano prestazioni di sponsorizzazione in natura, ossia in cambio di merci come magliette, trofei, ecc. la cui fattura viene intestata e dedotta contabilmente dallo sponsor. Anche se non si procede all' apertura della partita IVA, l'attività svolta, soprattutto se con regolarità, è da considerarsi commerciale e dunque obbliga l'associazione alla trasmissione della dichiarazione EAS.

Un altro caso lampante è quello dei circoli che gestiscono spacci alimentari o baretti interni, seppure con accesso riservato ai soli soci: l'attività di alimentazione e bevande,

quantunque resa ai soci è in ogni caso da considerarsi commerciale; pertanto, tutte le associazioni che gestiscono il bar interno sono tenute all'invio della dichiarazione EAS, posto che comunque hanno l'obbligo di aprire partita IVA. Anche le associazioni che operano in convenzione con enti pubblici o ricevono contributi da essi, devono stare attente al carattere tributario di queste operazioni che non di rado vengono assimilate non del tutto propriamente alle operazioni istituzionali. Solo i contributi a fondo perduto che sono vere e proprie donazioni, non costituiscono attività commerciale: al contrario, tutte le volte in cui un ente pubblico conviene il pagamento di una somma a favore dell' associazione, a fronte dello svolgimento di una attività anche a carattere sociale, l'attività si qualifica come commerciale. Infatti, a prescindere dalle modalità con cui vengono affidati tali incarichi, in casi di questo tipo si sostanzia un appalto di servizi che è una tipica ed ineludibile attività commerciale .

Un' ultima ipotesi riguarda, infine, i servizi resi ai soci: non tutto ciò che viene ceduto ai soci costituisce attività non commerciale, ma solo le prestazioni istituzionali ossia i servizi che realizzano gli scopi statutari dell'ente associativo; non è difficile individuare quale sia l'attività istituzionale di una qualsiasi realtà associativa: è sufficiente leggere lo statuto. In una ASD essa coincide con lo sport o gli sport o le attività ludico-motorie che l'associazione intende praticare, ivi compresa l'attività di avvio allo sport e di didattica che, in base alla Legge 289 del 2002, sono contenuto obbligatorio degli statuti. Pertanto, un corso di lingua straniera o di musica o di qualsiasi altra attività culturale anche di alto profilo, che venga svolto a beneficio dei soci costituisce attività commerciale se non rientra espressamente tra le finalità dell'associazione. Si rammenta, infine, che l'attività di somministrazione di alimenti e bevande e l'attività di

organizzazione di viaggi turistici debbono essere solo attività accessorie e non possono costituire in nessun caso l’attività principale del sodalizio che dovrà esistere ed avere sempre carattere sportivo, culturale, religioso, di promozione sociale, ecc. Sulla scorta delle argomentazioni dedotte, si ritiene necessario che ciascuna ASD, individualmente, debba svolgere un’adeguata e preventiva riflessione sulle caratteristiche della propria attività onde verificare se tenuta o meno alla trasmissione dell’EAS; ciò in particolare per quelle che, sulla carta, potrebbero astrattamente godere dell’esenzione in quanto iscritte nel registro CONI e prive di partita IVA ma che in concreto svolgono, anche inconsapevolmente, una qualche forma di attività commerciale.

A quanto sopra va aggiunto poi che una ASD può pacificamente omettere l’invio dell’EAS, in quanto soggetto del tutto disinteressato alla detassazione delle entrate istituzionali; ciò può accadere quando la ASD decide di sottoporre a tassazione tutte le sue entrate, sia istituzionali che commerciali, fruendo della possibilità prevista dall’art. 90 della Legge 289 del 2002 in base al quale una ASD, regolarmente costituita e iscritta nel registro CONI, può svolgere anche tutta l’attività in regime commerciale senza perdere la qualifica di ente non profit. Con queste premesse e tenendo conto che ciascuna realtà deve approfondire individualmente il proprio caso di specie, si ritiene di poter offrire un percorso di orientamento utile per comprendere se si è tenuti o meno al dichiarativo esaminato. Si tratta di una sorta di check list che ciascun sodalizio potrà utilizzare per sviluppare riflessioni e approfondimenti.

ASD costituita senza formalità che non svolge alcuna attività commerciale e non risulta iscritta nel registro CONI. Questa tipologia di associazione può omettere la

trasmissione della dichiarazione EAS solo a condizione che adotti uno statuto rispondente alle norme di legge e si iscriva previamente nel registro telematico del CONI . In caso contrario deve trasmettere la dichiarazione, a meno che non sia assolutamente disinteressata al beneficio della detassazione. Tale ultima ipotesi è possibile solo nel caso assai poco probabile che l'associazione non registri alcuna entrata, neanche a titolo di quota associativa.

ASD formalmente costituita che non svolge alcuna attività commerciale e non risulta iscritta nel registro CONI. Per questo tipo di sodalizio sportivo l'invio dell'EAS può essere evitata a condizione che l'associazione si iscriva tempestivamente nel registro CONI.

ASD formalmente costituita che non svolge alcuna attività commerciale e non risulta iscritta nel registro CONI. In questo caso la ASD è esentata dall'invio della dichiarazione EAS.

ASD formalmente costituita che svolge attività commerciale e risulta iscritta nel registro CONI. Può beneficiare, grazie all'iscrizione nel registro CONI, della norma di favore posta dall'art. 90 della Legge 289 del 2002 che consente lo svolgimento di tutta l'attività in regime commerciale, senza che questo determini la perdita della qualifica di ente non profit. In tal caso la ASD può omettere la dichiarazione EAS, in quanto tale omissione equivale semplicemente ad una rinuncia alla detassazione delle entrate istituzionali: una sorta di comportamento concludente al quale consegue che tutti gli incassi, anche istituzionali, saranno soggetti a IVA ed imposte sui redditi, ma fino all'ammontare di 250.000 euro annui potrà fruire del regime agevolato forfettario previsto dalla Legge 398 del 1991 che prevede anche l'esclusione da studi di settore.⁷⁵

⁷⁵ La posizione difforme dell'Agenzia delle Entrate esposta nella circolare 12 e del 2009. Nella predetta circolare, che risale ad aprile 2009, l'AE, molto tempo prima che venisse pubblicato il modello EAS ha sostenuto, relativamente alle ASD

L’invio della dichiarazione EAS, come più volte osservato nel corso di questa riflessione è, ove dovuto, una condizione per poter beneficiare della detassazione delle entrate istituzionali per cui, occorre valutare molto attentamente se si è tenuti o meno a inviarla senza “autoesentarsi” da un adempimento che rischia di condizionare pesantemente il funzionamento fiscale successivo della associazione. Si ritiene che in tutti i casi in cui incorrano ragionevoli dubbi sui presupposti dell’esenzione o se si ritiene comunque di aderire al punto di vista dell’AE, si debba procedere comunque alla trasmissione del modello dal momento che essa, di per sé, non comporta alcun sindacato o giudizio da parte dell’Amministrazione Finanziaria; infatti, come precisato anche dall’AE stessa, nella menzionata circolare 12e, la conseguenza del mancato invio della EAS è, a meno che non si ricada in un caso di esenzione, la rinuncia alla detassazione delle entrate istituzionali con conseguente assoggettamento alle imposte dirette ed indirette quantunque gestibili con il regime forfettario della Legge 398 del 1991. Questo, peraltro, potrebbe essere un risultato voluto ove una

iscritte nel registro CONI, quanto segue:”*L’onere della comunicazione dei dati grava anche sulle associazioni che effettuano operazioni strutturalmente commerciali anche se non imponibili ai sensi dell’articolo 148, terzo comma, del TUIR e dell’articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972.* Le operazioni definite dall’Agenzia come “strutturalmente commerciali” di cui all’art. 148 c.3 del TUIR sono i servizi istituzionali della ASD (attività sportiva, didattica e avviamento allo sport) quando vengono ceduti a soci o tesserati a fronte di pagamenti specifici (es. abbonamenti, ingressi, quote ecc.). Seguendo il filo logico tracciato dall’AE, tali attività devono essere considerate comunque commerciali (seppur non imponibili) e dunque il loro svolgimento comporta in ogni caso l’obbligo di trasmissione dell’EAS. Tale punto di vista non è però condiviso da molti commentatori sulle riviste di settore, i quali osservano che sono il TUIR stesso e la legge IVA (D.P.R. 633 del 1972) a definire come “non commerciali” le prestazioni istituzionali rese a soci e tesserati. Infatti testualmente l’art. 148 c.3 stabilisce:” Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona **non si considerano commerciali** le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli 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, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. E similmente dispone l’art.4 c.4 del D.P.R. 633 del 1972. In sostanza si tratterebbe di vera e propria estraneità all’IVA e alle imposte sui redditi (attività fuori campo) e non semplice “non imponibilità”. Evidentemente abbiamo ritenuto di rappresentare il diverso punto di vista delle autorità fiscali rispetto al quale le ASD possono o meno aderire sulla base della propria valutazione.

qualunque ASD, regolarmente costituita ed iscritta nel registro CONI, intenda comunque svolgere tutta l'attività in regime commerciale avvalendosi della norma speciale che protegge dalla perdita della qualifica di ente non commerciale.

9 Modulistica.

Atto costitutivo di Associazione Sportiva Dilettantistico.

....., nato/a....., il....., domiciliato in, alla via, i quali convengono di voler costituire tra loro l'Associazione

....., in

via con lo scopo di propagandare la pratica agonistica dello sport del

1) L'Associazione e retta da uno Statuto che, previa lettura, approvazione e sottoscrizione viene allegato al presente atto, di cui forma parte integrante e sostanziale.

2) L'attività dell'Associazione è regolata dagli artt. 36 ss. c.c. ed è svolta nel rispetto delle leggi e regolamenti dello Stato, delle disposizioni emanate dal C.O.N.I. nonchè dello Statuto, di tutti i regolamenti emanati dalla, e delle delibere dei suoi organi.

3) I comparenti, quali soci fondatori, dichiarano di eleggere quali membri del primo Consiglio Direttivo i Sigg.

.....i quali, presenti. accettano la carica e
nominano Presidente il/la Sig./Sig.ra
..... il/la quale accetta ed a sua
volta designa come Dirigente Responsabile il/la Sig./Sig.ra
..... che accetta
....., li

Firme di tutti i soci

STATUTO

Art. 1 - Denominazione e sede.

1. Ai sensi e per gli effetti dell'art. 18 della Costituzione italiana e degli articoli 36, 37 e 38 del Codice Civile è costituita l'Associazione sportiva dilettantistica, senza finalità di lucro, denominata ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA ...L'Associazione ha sede in ..., Via ..., n. ...; l'Associazione potrà comunque esplicare la propria attività sull'intero territorio nazionale ed anche all'estero.

Art. 2 – Scopo.

1. L'associazione è un'istituzione a carattere autonomo, libero, apolitico ed aconfessionale e non ha fine di lucro; l'Associazione inoltre si uniforma, nello svolgimento della propria attività, a principi di democraticità della struttura, di uguaglianza di diritti per tutti gli associati e di elettività delle cariche associative.

2. L'Associazione si propone quale scopo principale:

- la promozione, la diffusione, la tutela e lo sviluppo della ... e delle discipline sportive collegate, favorendo la partecipazione attiva dei cittadini alla vita sportiva e ricreativa;
- l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività dedicata per l'avvio, l'aggiornamento ed il perfezionamento nelle attività sportive, allo scopo di divulgare la conoscenza della (indicare l'attività sportiva) e dello sport in generale, creando, altresì, in particolare, per i giovani e le loro famiglie, momenti di ritrovo e di aggregazione.

3. L'associazione è altresì caratterizzata dalla democraticità della struttura, dall'elettività e gratuità delle cariche associative e dalle prestazioni fornite dagli associati e dall'obbligatorietà del rendiconto; si deve avvalere prevalentemente di prestazioni volontarie, personali e gratuite dei propri aderenti e non può assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo se non per assicurare il regolare funzionamento delle strutture o qualificare e specializzare le sue attività.

4. L'associazione accetta incondizionatamente di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI e a tutte le disposizioni statutarie della F.____ (Federazione _____) s'impegna ad accettare eventuali provvedimenti disciplinari che gli organi competenti della F.____ stessa dovessero adottare a suo carico, nonché le decisioni che le autorità federali dovessero prendere in tutte le vertenze di carattere tecnico e disciplinare attinenti all'attività sportiva.

5. Costituiscono quindi parte integrante del presente statuto le norme degli statuti e dei regolamenti federali nella parte relativa all'organizzazione o alla gestione delle società affiliate.

6. L'associazione si impegna a garantire lo svolgimento delle Assemblee dei propri atleti tesserati e tecnici al fine di nominare il loro rappresentante con diritto di voto nelle assemblee federali.

Art 3 – Durata.

1. La durata dell'associazione è illimitata e la stessa potrà essere sciolta solo con delibera dell'Assemblea straordinaria degli associati.

Art. 4 - Domanda di ammissione.

1. Sono soci tutti coloro che partecipano alle attività sociali, previa iscrizione alla stessa. Viene espressamente escluso ogni limite sia temporale che operativo al rapporto associativo medesimo e ai diritti che ne derivano.

2. Possono far parte dell'associazione, in qualità di soci solo le persone fisiche che ne facciano richiesta e che siano dotati di una irreprerensibile condotta morale, civile e sportiva.

3. Tutti coloro i quali intendono far parte dell'associazione dovranno redigere una domanda su apposito modulo.

4. La validità della qualità di socio efficacemente conseguita all'atto di presentazione della domanda di ammissione è subordinata all'accoglimento della domanda stessa da parte del Consiglio Direttivo il cui giudizio deve sempre essere motivato e contro la cui decisione è ammesso appello dell'Assemblea generale.

5. In caso di domanda di ammissione a socio presentate da minorenni le stesse dovranno essere controfirmate dall'esercente la potestà parentale. Il genitore che sottoscrive la domanda rappresenta il minore a tutti gli effetti nei confronti dell'associazione e risponde verso la stessa per tutte le obbligazioni dell'associativo minorenne. Tutti i soci dell'Associazione devono essere soci anche della (Federazione cui intendono affiliarsi); il tesseramento sportivo, così come le iscrizioni e i rinnovi alla (Federazione

cui intendono affiliarsi), devono essere richiesti per il tramite dell'Associazione. Fra gli aderenti all'Associazione esistono parità di diritti e di doveri. La disciplina del rapporto associativo e le modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo sono uniformi per tutti gli associati. È esclusa espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa. Tutti i soci maggiorenni hanno diritto di voto per l'approvazione e le modifiche dello Statuto e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione. Ogni associato ha diritto ad un voto. Il numero degli iscritti all'Associazione è illimitato. Tutti i soci sono vincolati all'Associazione per la durata di un anno sociale.

6. La quota associativa non può essere trasferita a terzi o rivalutata.

Art. 5 - Diritti dei soci.

1. Tutti i soci maggiorenni godono, al momento dell'ammissione, del diritto di partecipare nelle Assemblee sociali nonché dell'elettorato attivo e passivo. Tale diritto verrà automaticamente acquisito dal socio minorenne alla prima Assemblea utile svoltasi dopo il raggiungimento della maggiore età.

2. La qualifica di socio da diritto a frequentare le iniziative indette dal Consiglio Direttivo e la sede sociale, secondo le modalità stabilite nell'apposito regolamento.

Art 6 - Decadenza dei soci.

1. I soci cessano di appartenere all'associazione nei seguenti casi:

- dimissione volontaria;
- morosità protrattasi per oltre due mesi dalla scadenza del versamento richiesto della quota associativa;

- radiazione deliberata dalla maggioranza assoluta dei componenti il Consiglio Direttivo, pronunciata contro il socio che commette azioni ritenute disonorevoli entro e fuori dell'associazione, o che, con la sua condotta, costituisce ostacolo al buon andamento del sodalizio.

2. Il provvedimento di radiazione assunto dal Consiglio Direttivo deve essere ratificato dall'Assemblea ordinaria. Nel corso di tale Assemblea, alla quale deve essere convocato il socio interessato, si procederà in contraddittorio con l'interessato ad una disamina degli addebiti. Il provvedimento di radiazione rimane sospeso fino alla data di svolgimento dell'Assemblea.

3. L'associato radiato non può essere più ammesso.

Art. 7 – Organi.

1. Gli organi sociali sono:

- l'Assemblea generale dei soci;
- il Presidente;
- il Consiglio Direttivo.

Art. 8 - Assemblea generale dei soci.

1. L'Assemblea generale dei soci è il massimo organo deliberativo dell'associazione ed è convocata in sessioni ordinarie e straordinarie. Quando è regolarmente convocata e costituita rappresenta l'universalità degli associati e le deliberazioni da essa legittimamente adottate obbligano tutti gli associati, anche se non intervenuti o dissidenti.

2. La convocazione dell'Assemblea ordinaria potrà essere richiesta al Consiglio Direttivo da almeno un terzo degli associati in regola con il pagamento delle quote associative all'atto della richiesta che ne propongono l'ordine del giorno, In tale caso la convocazione è atto dovuto da parte del Consiglio Direttivo.

3. L'Assemblea dovrà essere convocata presso la sede dell'associazione o, comunque, in luogo idoneo a garantire la massima partecipazione degli associati.

Art 9 - Diritti di partecipazione.

1. Potranno prendere parte alle Assemblee ordinarie e straordinarie dell'associazione i solo soci in regola con il versamento della quota annua. Avranno diritto di voto solo gli associati maggiorenni.

2. Ogni socio può rappresentare in Assemblea, per mezzo di delega scritta, non più di un associato.

Art. 10 - Compiti dell'Assemblea.

1. La convocazione dell'Assemblea ordinaria avverrà minimo otto giorni prima, mediante affissione di avviso nella sede dell'associazione e contestuale comunicazione agli associati a mezzo posta ordinaria, elettronica, fax o telegramma. Nella convocazione dell'Assemblea devono essere indicati il giorno, il luogo e l'ora dell'adunanza e l'elenco delle materie da trattare.

2. L'Assemblea deve essere convocata, a cura del Consiglio Direttivo, almeno una volta all'anno entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale per l'approvazione del rendiconto economico e finanziario e per l'esame del bilancio preventivo.

3. Spetta all'Assemblea deliberare sugli indirizzi e sulle direttive generali dell'associazione nonché in merito all'approvazione dei regolamenti sociali, per la nomina degli organi direttivi dell'associazione e su tutti gli argomenti attinenti alla vita ed ai rapporti dell'associazione che non rientrino nella competenza dell'Assemblea straordinaria e che siano legittimamente sottoposti al suo esame.

4. Le Assemblee sono presiedute dal Presidente del Consiglio Direttivo, in caso di sua assenza o impedimento, da una delle

persone legittimamente intervenute all'Assemblea e designata dalla maggioranza dei presenti.

5. L'Assemblea nomina un Segretario e, se necessario, due scrutatori.

6. L'assistenza del Segretario non è necessaria quando il verbale dell'Assemblea sia redatto da un Notaio.

7. Il Presidente dirige e regola le discussioni e stabilisce le modalità e l'ordine delle votazioni.

8. Di ogni assemblea si dovrà redigere apposito verbale firmato dal Presidente della stessa, dal Segretario e, se nominati, dai due scrutatori. Copia dello stesso deve essere messo a disposizione di tutti gli associati con le formalità ritenute più idonee dal Consiglio Direttivo a garantirne la massima diffusione.

Art. 11 - Validità assembleare.

1. L'Assemblea ordinaria è validamente costituita in prima convocazione con la presenza della maggioranza assoluta degli associati aventi diritto di voto e delibera validamente con voto favorevole della maggioranza dei presenti. Ogni socio ha diritto ad un voto.

2. L'Assemblea straordinaria in prima convocazione, è validamente costituita quando sono presenti due terzi degli associati aventi diritto di voto e delibera con il voto favorevole della maggioranza dei presenti.

3. Trascorsa un'ora dalla prima convocazione tanto l'Assemblea ordinaria che l'Assemblea straordinaria, saranno validamente costituite qualunque sia il numero degli associati intervenuti e delibera con il voto dei presenti.

Art. 12 - Assemblea straordinaria.

1. L'Assemblea straordinaria deve essere convocata dal Consiglio Direttivo con la lettera raccomandata spedita ai soci almeno 15 giorni prima dell'adunanza.

2. L'Assemblea straordinaria delibera sulle seguenti materie: approvazione e modifica dello statuto sociale; atti e contratti relativi a diritti reali immobiliari; scioglimento dell'associazione e modalità di liquidazione.

Art. 13 - Consiglio Direttivo.

1. Il Consiglio Direttivo è composto da un numero di membri che viene stabilito dall'Assemblea fino ad un massimo di undici eletti dall'Assemblea e nel proprio ambito nomina il Presidente, Vice-Presidente ed il Segretario con funzioni di Tesorerie. Tutti gli incarichi sociali si intendono a titolo gratuito. Il Consiglio Direttivo rimane in carica quattro anni ed i suoi componenti sono rieleggibili. Le deliberazioni verranno adottate a maggioranza. In caso di parità prevarrà il voto del Presidente.

2. Possono ricoprire cariche sociali i soli soci in regola con il pagamento delle quote associative che siano maggiorenni, non abbiano riportato condanne passate in giudicato per delitti non colposi e non siano stati assoggettati da parte del CONI o di una qualsiasi delle Federazioni sportive nazionali ad esso aderenti a squalifiche o sospensioni per periodo complessivamente intesi non superiori ad un anno. È fatto divieto ai consiglieri di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva. La carica di consigliere è gratuita, fatto salvo il rimborso delle spese sostenute in conseguenza della carica ricoperta.

3. Il Consiglio Direttivo è validamente costituito con la presenza della maggioranza dei Consiglieri in carica e delibera validamente con il voto favorevole della maggioranza dei presenti.

4. In caso di parità il voto del Presidente è determinante.

5. Le deliberazioni del Consiglio, per la loro validità, devono risultare da un verbale sottoscritto da chi ha presieduto la riunione e dal Segretario. Lo stesso deve essere messo a disposizione di tutti gli associati con le formalità ritenute più idonee dal Consiglio Direttivo atte a garantire la massima diffusione.

Art 14 – Dimissioni.

1. Nel caso che, per qualsiasi ragione durante il corso dell'esercizio, venissero a mancare uno o più Consiglieri, i rimanenti provvederanno alla convocazione dell'Assemblea dei soci per surrogare i mancanti che resteranno in carica fino alla scadenza dei Consiglieri sostituiti.

2. Il Consiglio Direttivo dovrà considerarsi sciolto e non più in carica qualora per dimissioni o per qualsiasi altra causa venga a perdere la maggioranza dei suoi componenti.

Art 15 - Convocazione Direttivo.

Il Consiglio Direttivo si riunisce ogni qualvolta il Presidente lo ritenga necessario oppure se ne sia fatta richiesta da almeno due Consiglieri, senza formalità.

Art 16 - Compiti del Consiglio Direttivo.

1. Sono compiti del Consiglio Direttivo:

- deliberare sulle domande di ammissione dei soci;
- redigere il rendiconto da sottoporre all'assemblea;
- fissare le date delle Assemblee ordinarie dei soci da indire almeno una volta all'anno e convocare l'Assemblea straordinaria qualora lo reputi necessario o venga chiesto dai soci;
- redigere gli eventuali regolamenti interni relativi all'attività sociale da sottoporre all'approvazione dell'Assemblea degli associati;
- adottare i provvedimenti di radiazione verso i soci qualora si dovessero rendere necessari;

- attuare le finalità previste dallo statuto e l'attuazione delle decisioni dell'Assemblea dei soci.

Art. 17-Il Presidente.

1. Il Presidente, per delega del Consiglio Direttivo, dirige l'associazione e ne è legale rappresentante in ogni evenienza.

Art 18 - Il Vice-Presidente.

1. Il Vice-Presidente sostituisce il Presidente in caso di sua assenza o impedimento temporaneo ed in quelle mansioni nelle quali venga espressamente delegato.

Art. 19 – Il Segretario.

1. Il Segretario dà esecuzioni delle deliberazioni del Presidente e del Consiglio Direttivo, redige i verbali delle riunioni, attende alla corrispondenza e, come tesoriere, cura l'amministrazione dell'associazione e si incarica della tenuta dei libri contabili nonché delle riscossioni e dei pagamenti da effettuarsi pervio mandato del Consiglio Direttivo.

Art. 20 -Il rendiconto.

1. Il Consiglio Direttivo redige il rendiconto economico-finanziario dell'associazione da sottoporre all'approvazione assembleare. Il rendiconto deve informare circa la situazione economico-finanziaria dell'associazione, con separata indicazione dell'eventuale attività commerciale posta in essere accanto all'attività istituzionale; ciò anche attraverso una separata relazione di accompagnamento.

2. Il rendiconto deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale ed economico-finanziaria della associazione, nel rispetto del principio della trasparenza nei confronti degli associati.

3. Copia del rendiconto deve essere messo a disposizione di tutti gli associati, in uno con la convocazione dell'Assemblea che ne ha, all'ordine del giorno, l'approvazione.

Art 21 - Anno sociale.

1. L'anno sociale e l'esercizio finanziario iniziano il 1° gennaio e terminano il 31 dicembre di ciascun anno (o diverso periodo liberamente determinato dall'associazione).

Art 22 – Patrimonio.

1. I mezzi finanziari sono costituiti dalle quote associative determinate annualmente dal Consiglio Direttivo, dai contributi di enti ed associazioni, da lasciti e donazioni, dai proventi derivanti dalle attività organizzate dalla associazione.

Art. 23 – Sezioni.

1. L'associazione potrà costituire delle sezioni nei luoghi che riterrà più opportuni al fine di meglio raggiungere gli scopi sociali.

Art. 24 - Clausola compromissoria.

1. Tutte le controversie insorgenti tra l'associazione e i soci saranno devolute all'esclusiva competenza di un Collegio Arbitrale costituito secondo le regole previste dalla Federazione sportiva di appartenenza.

2. In tutti i casi in cui, per qualsivoglia motivo, non fosse possibile comporre il Collegio Arbitrale secondo le indicazioni della Federazione di appartenenza, questo sarà composto da n. 03 Arbitri, due dei quali nominati dalle parti, ed il terzo con funzioni di Presidente, dagli Arbitri così designati o, in difetto, dal Presidente del Tribunale di

3. La parte che vorrà sottoporre la questione al Collegio Arbitrale dovrà comunicarlo all'altra con lettera raccomandata da inviarsi entro il termine perentorio di 20 giorni dalla data dell'evento originante la controversia, ovvero dalla data in cui la parte che ritiene di aver subito il pregiudizio ne sia venuta a conoscenza, indicando pure il nominativo del proprio Arbitro.

4. L'arbitrato avrà sede in _____ ed il Collegio giudicherà ed adotterà il lodo con la massima

libertà di forma dovendosi considerare ad ogni effetto, come irruale.

5. Ogni qualvolta ciò sia compatibile dovrà essere adottata, al posto di quella sopra descritta, la procedura arbitrale prevista dalla Federazione sportiva di appartenenza.

Art. 25 – Scioglimento.

1. Lo scioglimento dell'associazione è deliberato dall'Assemblea dei soci, convocata in seduta straordinaria, con l'approvazione, sia in prima che in seconda convocazione, di almeno 4/5 dei soci esprimenti il solo voto personale, con esclusione delle deleghe. Così pure la richiesta dell'Assemblea generale straordinaria, da parte dei soci, aventi per oggetto lo scioglimento dell'associazione deve essere presentata da almeno 4/5 dei soci con diritto di voto, con l'esclusione delle deleghe.

2. L'Assemblea, all'atto di scioglimento dell'associazione, delibererà, sentita l'autorità preposta, in merito alla destinazione dell'eventuale residuo attivo del patrimonio dell'associazione. In caso di scioglimento dell'Associazione sarà nominato uno o più liquidatori scelti anche tra i non soci; esperita la fase di liquidazione, il patrimonio residuo sarà devoluto, al fine di perseguire finalità sportive, ad Enti o ad Associazioni che perseguono la promozione e lo sviluppo dell'attività sportiva, salvo diversa destinazione imposta dalla legge, dalla (Federazione cui intende affiliarsi), o dal CONI.

Art. 26 – Norme di rinvio.

1. Per quanto non espressamente previsto dal presente statuto si applicano le disposizioni dello statuto e dei regolamenti del CONI e della Federazione sportiva Nazionale a cui l'associazione è affiliata ed in subordine le norme del codice civile.

2. Per quanto riguarda la regolamentazione delle associazioni sportive relativamente all'aspetto societario e fiscale si rinvia alla normativa di cui al D.L. 460/97 e art. 90 Legge 289/02.

Verbale del consiglio direttivo.

Il giorno _____ del mese di _____ dell'anno _____ alle ore _____ in _____, alla via _____ n°_____, debitamente convocata, si è riunito il Consiglio Direttivo della A.S.D. _____ per discutere e deliberare sul seguente

O.D.G.:

- 1) predisposizione del rendiconto di gestione relativo al periodo 01 gennaio – 31 dicembre _____;
- 2) convocazione dell'Assemblea dei Soci per l'approvazione del rendiconto di gestione al 31/12/_____;
- 3) varie ed eventuali.

Assume la presidenza del Consiglio il/la Sig./Sig.ra _____, il/la quale chiama il/la Sig./Sig.ra _____ a svolgere le funzioni di Segretario. Il Presidente, constatata e fatta constatare la validità del Consiglio Direttivo, prende la parola ed illustra il primo punto all'o.d.g.. Al riguardo il Presidente legge ai presenti la bozza di rendiconto di gestione relativo al periodo 01 gennaio - 31 dicembre_____ Dopo un breve discussione il Consiglio

DELIBERA:

all'unanimità di approvare la bozza di rendiconto di gestione predisposta, senza apportare alla stessa alcuna variazione. In merito al secondo punto di cui all'o.d.g., il Presidente evidenzia che, a norma di statuto, che il rendiconto di gestione deve essere accompagnato da una relazione redatta dallo stesso Consiglio Direttivo, a tale proposito, pertanto egli

dà lettura ai presenti della suddetta relazione. Il Consiglio dopo un breve dibattito

DELIBERA:

all'unanimità di convocare l'Assemblea dei Soci per il giorno _____ del mese di _____ dell'anno _____ alle ore_____, per l'approvazione del rendiconto di gestione.

Non essendovi null'altro da deliberare, il Presidente, alle ore_____ dichiara chiusa la seduta, previa redazione del presente verbale.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Presidente

Il Segretario

Verbale di assemblea per adeguamento statuto.

Il giorno ____ del mese di _____ dell'anno _____ alle ore ____ in _____ alla via _____ n° _____ debitamente convocata, si è riunita l'Assemblea dei soci della A.S.D._____ per discutere e deliberare sul seguente

O.D.G.:

adeguamento dello Statuto sociale alla normativa di cui all'art. 90 Legge 289/02 e successivo decreto di attuazione.

L'Assemblea elegge quale Presidente il/la Sig./Sig.ra_____ il/la quale, chiama il/la Sig./Sig.ra_____ a svolgere le funzioni di Segretario dell'Assemblea. Il Presidente, constatata e fatta constatare la validità dell'Assemblea, prende la parola ed illustra ai presenti il primo punto dell'o.d.g.. In riferimento a tale tematica, il Presidente espone ai presenti quanto segue:

- in data primo gennaio 1998, è entrata in vigore la normativa di cui al D.Lgs. 460/97 sul "Riordino della disciplina tributaria degli enti commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale";

- in data primo gennaio 2003, è entrata in vigore la nuova normativa di cui all'art. 90 Legge 289/02 e successivi decreto di attuazione;
- in riferimento a quanto evidenziato, le associazioni sportive rientrano in tale normativa e per tale motivo devono obbligatoriamente redigere e modificare i propri statuti ed atti costitutivi in ossequio a quanto previsto dalla normativa di cui al D.Lgs. 460/97 e art. 90 Legge 289/02.

Dopo tale precisazione, il Presidente passa a leggere il nuovo Statuto sociale, redatto in conformità a quanto previsto dalla normativa delle associazioni sportive di cui all'art. 90 Legge 289/02 e successivo decreto di attuazione del settembre 2003. L'Assemblea, dopo una breve discussione, all'unanimità,

DELIBERA

di approvare, come in effetti approva, il nuovo Statuto societario che si allega al presente verbale. L'Assemblea conferisce altresì mandato al Presidente di provvedere alla registrazione di tale Statuto presso l'Agenzia delle Entrate.

Non essendovi null'altro da deliberare, il Presidente, alle ore_____, dichiara chiusa la seduta previa redazione del presente verbale.

Letto, confermato e sottoscritto

Verbale di assemblea ordinaria.

IL giorno ____ del mese di _____ dell'anno _____, alle ore _____, si è riunita, in _____ convocazione, l'Assemblea Ordinaria dei Soci dell'Associazione Sportiva Dilettantistica _____ in _____ alla via _____ n° ___, per discutere e deliberare sul seguente

O.D.G.:

- 1) approvazione del rendiconto economico-finanziario relativo periodo _____;
- 2) varie ed eventuali.

L'Assemblea elegge quale Presidente il/la Sig./Sig.ra _____, il/la quale, chiama il/la Sig./Sig.ra _____ a svolgere le funzioni di Segretario dell'Assemblea. Sono presenti i soci firmatari del foglio presenze che si allega al presente verbale. Il Presidente, constatata e fatta constatare la validità dell'Assemblea, prende la parola ed illustra ai presenti il primo punto dell'o.d.g. Il rendiconto da approvare, relativo al periodo _____, risulta essere il seguente:

- entrate pari ad € _____ (rappresentate da rette associative, erogazioni liberali, proventi da sponsorizzazioni, contributi da enti);
- uscite pari ad € _____;
- avanzo/disavanzo di gestione pari ad € _____.

Il rendiconto di gestione è allegato al presente verbale. L'Assemblea dopo un'attenta analisi ed una breve discussione sulle singole voci del rendiconto,

DELIBERA

di approvare il rendiconto economico-finanziario relativo al periodo _____ così come predisposto dal Consiglio Direttivo.

Non essendovi null'altro da deliberare, il Presidente, alle ore _____, dichiara chiusa la seduta, previa redazione del presente verbale.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Presidente

Il Segretario

Ulteriore modulistica.

**A.S.D.....ATTESTATO DI
VERSAMENTO DI EROGAZIONE LIBERALE DI**

**CUI ALL'ART. 90 LEGGE 289/02 E CIRCOLARE
21/E DEL 22 APRILE 2003.**

L' "A.S.D. _____", nella persona del suo rappresentante legale

Sig./Sig.ra _____

ATTESTA CHE

il/la Sig./Sig.ra _____

nato/a _____ il _____

residente in _____ alla

via _____, C.F.: _____

ha effettuato nei confronti della nostra associazione, nei termini di legge, il versamento di € _____ a titolo di erogazione liberale. Tale attestazione costituisce documento valido per la detrazione fiscale d'imposta secondo quanto disposto dalla normativa in materia.

Data e luogo

Firma per quietanza

LETTERA D'INCARICO

Esercizio di attività sportive dilettantistiche ai sensi dell'art.

37 L. 342/2000.

Con la presente scrittura privata:

- l'A.S.D. _____ avente sede in _____ alla via _____ n° ___, C.F.: _____, nella persona del suo rappresentante legale pro-tempore sig./sig.ra _____;

- il/la sig./sig.ra _____ nato/a a _____ il _____ residente in _____ alla via _____ n° ___, C.F.: _____;

PREMESSO CHE

l'A.S.D. _____ svolge attività sportiva dilettantistica volta a favorire la diffusione e la pratica sia

agonistica che dilettantistica dello sport in genere ed in particolare delle discipline del _____;

il/la ig./sig.ra _____ dichiara di avere i requisiti per l'insegnamento ed il controllo dinamico dell'attività del _____ e di essere disponibile a fornire le proprie prestazioni senza il vincolo di subordinazione;

DICHIARANO

in pieno accordo, di instaurare un rapporto avente ad oggetto prestazioni dirette a consentire, nell'ambito delle attività perseguitate dalla A.S.D. _____ l'espletamento di attività sportiva dilettantistica alle seguenti condizioni.

1) L'A.S.D. _____ affida al/alla sig./sig.ra _____ l'incarico di istruttore e di assistenza dinamica nei corsi di _____ che si svolgeranno presso la _____ nel periodo _____.

2) L'attività oggetto del presente incarico, per espressa volontà delle parti, è da considerarsi svolta nell'esercizio diretto di un'attività sportiva a carattere dilettantistico essendo l'A.S.D. _____ affiliata alla _____ (_____.) Il rapporto contrattuale relativo al presente incarico è disciplinato, ai fini civilistici, dagli artt. 2230 e seguenti del Codice Civile, mentre ai fini fiscali si applicano le disposizioni dell'art. 37 L. 342/2000 e degli artt. 81 (lettera m) ed 83 D.P.R. 917/86.

3) Tale incarico verrà svolto in completa autonomia nell'ambito dei programmi tecnici predisposti dall'associazione, con il solo obbligo di relazionare, di volta in volta, circa le prestazioni effettuate ed i risultati ottenuti.

4) Il/La sig./sig.ra _____ dovrà coordinare personalmente le attività prestabilite e concordate con i responsabili dell'A.S.D. _____. Il/La

sig./sig.ra_____ sarà libero di auto determinarsi le modalità di tempo e di luogo delle prestazioni pur nel rispetto dei programmi di massima che verranno concordati tra le parti. Il/La sig./sig.ra_____ rimarrà libero/a di svolgere qualsiasi altra attività, di lavoro autonomo o subordinato, gli/le venisse proposta purché non in contrasto con gli obiettivi e le finalità del presente accordo.

5) In caso di inadempimento totale o parziale allo svolgimento dell'incarico, l'istruttore comunicherà tempestivamente alla segreteria della Associazione il proprio sostituto per consentire la regolare prosecuzione dei corsi.

6) L'A.S.D._____ riconoscerà all'istruttore un compenso determinato in relazione alle caratteristiche dei corsi di_____ sulla base di tariffe orarie concordate tra le parti.

7) Detto compenso verrà corrisposto in €_____ (euro_____) mensili, eventualmente al netto delle ritenute fiscali, se dovute, determinate ai sensi dell'art. 37 L. 342/2000.

8) L'istruttore, in relazione alle norme riguardanti la sicurezza sul posto di lavoro ed ai rischi relativi all'attività svolta, con la sottoscrizione della presente lettera d'incarico, si impegna ad osservare le disposizioni impartite dall'associazione sportiva; si impegna, inoltre, a fornire l'assistenza in_____ degli atleti in addestramento.

9) In relazione alla natura del presente rapporto l'A.S.D._____ può in qualsiasi momento revocare l'incarico di istruttore, pagando il compenso per l'opera svolta fino al momento della revoca stessa ai sensi dell'art. 2237 Codice Civile.

10) L'A.S.D._____ si impegna ad avvalersi della prestazione del/della sig./sig.ra_____ per il periodo_____

, data in cui scadrà di pieno diritto essendo espressamente escluso il rinnovo tacito. Ogni ulteriore accordo concernente l'eventuale prolungamento del presente rapporto oltre il termine di scadenza dovrà risultare da atto sottoscritto dalle parti ed avrà, comunque, valore di novazione dell'accordo.

11) Con la sottoscrizione della presente lettera d'incarico, l'A.S.D. _____ dichiara, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 10 L. 675/96, che i dati forniti dall'istruttore all'atto dell'iscrizione, formeranno oggetto di trattamento nel rispetto della normativa di cui alla legge sopra richiamata e degli obblighi di riservatezza.

....., lì.....

L'Associazione Per accettazione

**Compensi erogati per l'esercizio di attività sportive
dilettantistiche ai sensi dell'art...**

Il/La sottoscritto/a nato/a a
..... il, residente in
..... alla via n°
..... C.F.: per l'incarico di
..... di attività sportiva
dilettantistica in qualità di
.....

DICHIARA

di ricevere per l'anno, la seguente somma
corrisposta a titolo dell'art. 37 L. 342/2000.

A) Somma non imponibile Irpef (fino ad € 7.500) A
€.....

B) Somma imponibile Irpef (da €7.501)
€.....

C) Ritenuta definitiva del 23% (fino ad € 28.158,28)
€.....

D) Ritenuta d'acconto del 23% (oltre € 28.158,28)
€.....

Data e luogo

Firma per quietanza

Ricevuta di avvenuto pagamento spese di iscrizione annuale e/o abbonamento ad attività sportive dilettantistiche per ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni (non ancora maggiorenni), somma detraibile ai sensi di legge (Finanziaria 2007) ex art. 15, comma 1°, lettera i quinquies T.U.I.R. D.P.R. 917/86.

CAUSALE/PAGAMENTO

ATTIVITÀ' SPORTIVA

DILETTANTISTICA

PRATICATA

IMPORTO CORRISPOSTO € _____ (in cifre) Euro _____ (in lettere) DATI DEL MINORE CHE ESERCITA L'ATTIVITÀ' SPORTIVA DILETTANTISTICA

Cognome _____

Nome _____

Nato/a a _____ il _____

Residente in _____

Nota Bene

- Ricevuta Fuori Campo Iva in quanto prestazione sportiva dilettantistica istituzionale resa a soggetto tesserato.
- L'Associazione Sportiva Dilettantistica o Società Sportiva Dilettantistica in intestazione è in possesso dei requisiti richiesti dalla legge perché il soggetto pagatore possa usufruire della detrazione d'imposta di cui all'oggetto della presente ricevuta.
- Apporre marca da bollo di € 1,81 per importi superiori ad € 77,46 (in quanto ricevuta non soggetta ad Iva).

A.S.D. _____

***CONTRATTO DI PUBBLICITA' E PARTNER
SPONSOR***

Tra l'Associazione Sportiva "....." con sede in alla via n° , C.F.:, nella persona del suo Legale Rappresentante pro-tempore Sig. nato a il ed ivi residente alla via n°

E

PREMESSO CHE:

la “.” è affiliata alla Federazione Italiana (.), la stessa ha acquisito il diritto di partecipare al Campionato di Serie anno ;

ciò premesso e ritenuto dai contraenti parte integrante e inscindibile del presente contratto, si conviene e stipula quanto segue.

1) Lo SPONSOR (“.”) si impegna a sostenere l’attività agonistica, le varie attività sportive e sociali e le manifestazioni a cui la SPONSORIZZATA (“.”) partecipa o che organizza, rivestendo il ruolo di Partner Sponsor della Squadra militante nel Campionato di Serie anno

2) La SPONSORIZZATA dal canto suo si impegna di dare maggiore visibilità possibile allo SPONSOR, attraverso la presenza del logo distintivo e del colore sociale dell'azienda sulle maglie dei propri atleti ed anche favorendo la pubblicità di esso in tutte le situazioni possibili (esposizione di striscioni durante le partite casalinghe, televisioni, giornali, sito internet, ecc.).

3) Il presente contratto avrà la durata di anni uno a partire dalla data odierna e per tutta la stagione sportiva Per la stagione lo SPONSOR verserà alla SPONSORIZZATA la somma concordemente pattuita di € incl. IVA, da versarsi come segue:

- in unica rate di € incl. IVA il

4) Nessuna influenza o conseguenza potranno avere sull'esecuzione del presente contratto i risultati sportivi conseguiti dalla SPONSORIZZATA che peraltro si impegnerà al massimo nella propria attività agonistica. A tal proposito la SPONSORIZZATA fornirà allo SPONSOR, su richiesta della stessa, la documentazione probante l'avvenuta partecipazione agli avvenimenti sportivi, le classifiche finali, le documentazioni fotografiche o le videocassette.

5) La SPONSORIZZATA si obbliga:

- a garantire comunque ampia visibilità allo SPONSOR in ogni occasione di contatto e di comunicazione con mass media;

- ad attivare per ogni singola partita casalinga apposita manifestazione finalizzata a divulgare il marchio

• • ,

- a mettere a disposizione compatibilmente con gli impegni, gli atleti per le manifestazioni sociali organizzate dallo SPONSOR;

- a distribuire se richiesto, in occasione delle partite casalinghe, materiale pubblicitario dello SPONSOR;

- a mettere a disposizione dello SPONSOR n° 10 posti riservati per le partite giocate in casa.

6) La SPONSORIZZATA si impegna, inoltre, a non apporre per tutta la durata del contratto, sulle divise da gioco e su quelle da tempo libero eventualmente fornite dalla squadra, marchi o segni distintivi che producano beni, prodotti o servizi in concorrenza con quello dello sponsor.

7) La SPONSORIZZATA inoltre si impegna a garantire il rispetto del presente contratto anche da parte dei propri tesserati e si impegna nei confronti dello SPONSOR a far sì che gli stessi, per tutta la durata del contratto, non concedano la propria immagine a fini pubblicitari di qualsivoglia natura con aziende merceologicamente concorrenti con lo SPONSOR.

7) Lo SPONSOR per tutta la durata del contratto avrà la facoltà:

- di qualificarsi come “Sponsor Ufficiale” della SPONSORIZZATA e potrà pertanto valersene anche sui marchi, sulla carta intestata, sui cataloghi, sui depliant, sui manifesti potrà inoltre utilizzare tale qualifica a scopo pubblicitario sotto qualsiasi forma;

- di sostituire, in accordo con la SPONSORIZZATA, il marchio sulle divise di gioco qualora modifichi il proprio marchio aziendale;

- di esporre o far esporre presso i propri uffici, o punti vendita fotografie della squadra della “.”, raffiguranti il marchio oggetto del presente contratto.

8) Le parti si impegnano ad eseguire con correttezza e diligenza il presente contratto e a rispettare lo Statuto ed i regolamenti federali in ogni loro parte, intendendosi vincolate agli stessi. In particolare lo SPONSOR si impegna fin da ora a non avanzare richieste di indennizzo o di risarcimento, di qualsiasi genere, per danni nei confronti della Federazione Italiana (.). Le parti, inoltre si impegnano a rispettare tutte le leggi vigenti nella materia oggetto del contratto.

9) Qualunque controversia dovesse sorgere in ordine all’interpretazione o all’esecuzione del presente contratto, che non possa essere amichevolmente risolta, comprese le controversie riguardanti eventuali comportamenti lesivi

dell'immagine di una delle parti, sarà regolata secondo le clausole compromissoria prevista dallo Statuto della Federazione Italiana (.).

10 Ulteriori profili amministrativi ed analisi dei riflessi sulle ASD-SSD della Riforma del Terzo settore in corso di analisi parlamentare.

L'art. 90 della legge 27 dicembre 2002 dispone: "Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società di capitali senza fine di lucro". La circolare 21/E dell'Agenzia delle Entrate del 22/04/03 ha fornito talune prime sommarie, ma preziose indicazioni per poter accedere al regime: affiliazione ad una federazione sportiva nazionale o a un ente di promozione sportiva riconosciuto ed iscrizione al registro del CONI; conseguimento nel periodo d'imposta precedente di proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro.

Occorre evidenziare che, nell'ambito delle S.S.D., è del tutto irrilevante il riferimento alla commercialità dei proventi, dal momento che, ai sensi dell'art. 81 del TUIR, il reddito complessivo delle società, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa. L'assenza di fine di lucro non incide sulla natura commerciale del reddito prodotto. Ai fini delle imposte sui redditi, il reddito imponibile deve essere determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale il

coefficiente del 3% ed aggiungendo le plusvalenze patrimoniali. Non sono soggetti a tassazione i proventi commerciali fino al limite di 51.645,69 euro derivanti da massimo 2 eventi l'anno connessi agli scopi istituzionali, o da raccolte di fondi.

Ai fini Iva è prevista la riconducibilità di tutti i proventi conseguiti nell'esercizio d'attività commerciali connesse a quelle istituzionali, nell'ambito dell'art. 74 sesto comma del D.P.R. n. 633/72, anziché alla disciplina ordinaria IVA: tale disciplina, come abbiamo già visto, prevede una detrazione forfetaria Iva in misura pari :

- al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili, ivi comprese quelle pubblicitarie;
- al 10% dell'imposta relativa alle operazioni di sponsorizzazione;
- al 33% dell'imposta relativa alle cessioni o concessioni di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

Gli adempimenti strumentali riguardano:

- il versamento trimestrale dell'IVA mediante mod. F24 entro il 16 del secondo mese successivo al trim. di riferimento con possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241;
- la numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto;
- la annotazione entro il 15 del mese successivo dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento

conseguito nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente, sul modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997. In quanto società di capitali, le SSD sono comunque obbligate agli effetti civili alla tenuta delle scritture contabili previste dal cod. civ. (contabilità ordinaria) ed al conseguente deposito del bilancio. La citata circolare ministeriale afferma che risulta applicabile alle Società Sportive Dilettantistiche quanto previsto dall'art. 111 c. 3 del Tuir vecchia formulazione, ora trasposto nell'art. 148 del Tuir, purché le medesime abbiano gli statuti conformi ai principi contenuti nell'art. 90 della L. 289/02, ed al c. 8 dell'art. 148 del Tuir: trattasi di norma con finalità chiaramente agevolative. La disposizione contenuta nel 3° comma dell'art. 148 del Testo Unico, stabilisce, come abbiamo già visto, che "... non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli 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 delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

Pertanto la norma esclude la commercialità e di conseguenza la assoggettabilità ad imposizione delle prestazioni effettuate dalle società sportive in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei confronti di: a) propri associati;

- b) altre associazioni che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale;
- c) associati delle associazioni di cui al punto b;
- d) tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

L'articolo in esame fa riferimento a prestazioni erogate nei confronti di iscritti, associati e partecipanti; poiché l'articolo in esame è rivolto ad associazioni, consorzi ed altri enti di tipo associativo in genere, si ritiene che, stante la pluralità di destinatari della norma, il termine associato pare poter essere applicato alle associazioni e di conseguenza alle Società Sportive Dilettantistiche.

Riassumendo si può concludere che non concorrono a formare base imponibile, anche per le società di capitali, le prestazioni effettuate in conformità delle proprie finalità istituzionali nei confronti dei propri associati. Ai fini delle non commercialità di alcune operazioni, sembra rilevante l'aspetto del riconoscimento del CONI; in effetti, con la L. n° 186 del n. 27/07/04, è stato riaffermato che il CONI è l'unico certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle SSD e dalle ASD; pertanto le agevolazioni fiscali introdotte dall'art. 90 della finanziaria 2003 si applicano solo alle SSD ed alle ASD che abbiano ottenuto il riconoscimento del CONI, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale. Inoltre, viene fatto carico al CONI di trasmettere annualmente all'Agenzia delle Entrate l'elenco delle SSD ed ASD che, se in possesso dei prescritti requisiti, possono fruire o continuare

a fruire delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 90, commi 1, 3, 5, 7, 8, 9,10, 11 e 12 della L.n 289/02.

10.1 La gestione della forza-lavoro.⁷⁶

La gestione della forza-lavoro nei sodalizi sportivi, così come in tutto il c.d. terzo settore, presenta non poche insidie legate non solo alla specialità del quadro normativo esistente, ma soprattutto alla lacunosità ed alla penuria d'interventi di prassi amministrativa. Tale contesto nonché il vuoto di chiarimenti, molto spesso lascia il campo a "prassi associative" o a "luoghi comuni" che mal si coniugano con il quadro normativo generale. Il problema non riguarda solo il famigerato art.67, co.1, lett.m) del Testo unico sulle imposte sui redditi ⁷⁷ ma la

⁷⁶ Cfr nota presente in rete di Anastasio Guglielmo Avvocato e funzionario della DPL Modena -febbraio 2013- Lavoro e previdenza

⁷⁷ Agenzia delle Entrate-**Risoluzione 17 maggio 2010, n.38/E-IRPEF - AGEVOLAZIONI PER SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE – CHIARIMENTI.** Si forniscono chiarimenti in merito ai quesiti formulati dall'Associazione Nazionale ALFA concernenti alcune problematiche tributarie relative agli enti sportivi dilettantistici. Quesito 1. L'Associazione Nazionale ALFA chiede di conoscere se, a seguito di quanto disposto dall'articolo 35, comma 5, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, l'"esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche", richiamato dall'articolo 67, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, si configuri anche a prescindere dalla realizzazione di manifestazioni sportive. Risposta. L'articolo 35, comma 5, del DL n. 207 del 2008, ha previsto che "nelle parole "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" contenute nell'articolo 67, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica". L'articolo 67, comma 1, lettera m), primo periodo, del TUIR, riconduce tra i redditi diversi i compensi erogati dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'UNIRE, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo che persegua finalità sportive dilettantistiche da essi riconosciuto, a condizione che detti compensi siano erogati "nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche". Tali compensi sono destinatari del regime agevolativo recato dall'articolo 69, comma 2, del TUIR, e dall'articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133. Con risoluzione n. 34/E del 26 marzo 2001 è stato chiarito che con l'espressione "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" il legislatore ha voluto ricondurre nel regime agevolativo in argomento "i compensi corrisposti ai soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva a carattere dilettantistico". In particolare, la stessa risoluzione ha chiarito che la disposizione è riferita a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione (atleti dilettanti, allenatori, giudici di gara, commissari speciali che durante le gare o manifestazioni, aventi natura dilettantistica, devono visionare o giudicare l'operato degli arbitri) ivi compresi coloro che nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione (figure dirigenziali) di norma presenziano all'evento sportivo consentendone, di fatto, il regolare svolgimento. Il richiamato articolo 35, comma 5, del DL n. 207 del 2008, ha ricompreso nell'ambito applicativo dell'articolo 67, comma 1, lettera m), primo periodo, del TUIR, anche i compensi erogati dagli enti espressamente individuati da tale ultima disposizione nei confronti di soggetti che svolgono le attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica, ossia di soggetti che non svolgono un'attività durante la manifestazione, ma rendono le prestazioni indicate - formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica - a prescindere dalla realizzazione di una manifestazione sportiva. In sostanza, l'intervento normativo recato dal citato articolo 35, comma 5, del

DL n. 207 del 2008, ha ampliato il novero delle prestazioni riconducibili nell'ambito dell'"esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" nonché, di conseguenza, quello dei soggetti destinatari del regime di favore sopra richiamato, eliminando, di fatto, il requisito del collegamento fra l'attività resa dal perciplente e l'effettuazione della manifestazione sportiva. Si evidenzia, inoltre, che tale orientamento è conforme all'indirizzo assunto da ultimo in materia dall'Ente Nazionale di Previdenza e di Assistenza per i Lavoratori dello Spettacolo (ENPALS). L'ENPALS, infatti, con la circolare n. 18 del 9 novembre 2009, ha precisato che le disposizioni di cui all'articolo 35, comma 5, citato, hanno "fornito un'interpretazione "autentica" della locuzione utilizzata dal legislatore, all'art. 67, comma 1, lettera m), del (...) TUIR, con l'intento di qualificare le attività i cui compensi rientrino nella categoria dei redditi diversi". Con detta circolare n. 18 del 2009 l'ENPALS ha precisato, in particolare, "che - anche sulla scorta dei chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali in ordine alla corretta interpretazione del citato art. 35, comma 5 - per la connotazione della nozione di "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche", di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, non assume alcuna rilevanza la circostanza che le attività medesime siano svolte nell'ambito di manifestazioni sportive ovvero siano a queste ultime funzionali". Quesito 2. ALFA chiede di sapere se le disposizioni agevolative di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR, si applichino anche alle società sportive dilettantistiche e, in caso affermativo, se i corrispettivi specifici pagati dai "frequentatori e/o praticanti" della società sportiva dilettantistica possano essere ricompresi nel regime agevolativo recato da detta norma. Risposta. Il comma 3 dell'articolo 148 del TUIR prevede un particolare regime agevolativo in favore di particolari categorie di enti associativi, ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, consistente nella decommercializzazione delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, "nei confronti degli 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". Detta norma prevede, in sostanza, la non imponibilità ai fini dell'imposta sui redditi di talune prestazioni rese da specifiche categorie associative, quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti:a) le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati; b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore degli "iscritti, associati o partecipanti" ovvero "di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che (...) fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali"; c) le stesse attività devono essere effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali". Tale regime agevolativo si applica a condizione che le associazioni interessate conformino i loro statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, a specifiche clausole, individuate dal comma 8 dell'articolo 148 del TUIR, dirette a garantire la non redditività dell'ente nonché l'effettività del rapporto associativo. Si ricorda, altresì, che in capo agli enti non commerciali di tipo associativo che intendano avvalersi delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 148 del TUIR grava l'onere della comunicazione all'Agenzia delle entrate, mediante apposito modello (cd. Modello EAS), dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali. Ciò posto, si fa presente che ai sensi dell'articolo 90, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fini di lucro. Al riguardo, con circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, è stato precisato che, in forza del citato articolo 90 della legge n. 289 del 2002, il regime agevolativo recato dal comma 3 dell'articolo 148 del TUIR può trovare applicazione anche nei confronti delle società sportive dilettantistiche. I soggetti nei confronti dei quali devono essere rese le attività svolte dalle società sportive dilettantistiche ai fini della fruizione dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, sono, quindi, in primo luogo, i soci. Con riferimento alle attività effettuate dalle società sportive dilettantistiche nei confronti dei "frequentatori e/o praticanti" che non rivestono la qualifica di soci, si ritiene che la disposizione agevolativa in argomento si applichi a condizione che i destinatari delle attività risultino "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali" (CONI, Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva). Occorre naturalmente che si tratti delle attività direttamente collegate agli scopi istituzionali, dovendosi escludere la possibilità che vengano sottratti all'imposizione i compensi pagati a fronte di prestazioni accessorie o collegate solo in via indiretta o eventuale agli scopi istituzionali. Qualora, invece, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soci né siano tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, le stesse assumono rilevanza ai fini reddituali. Quesito 3. ALFA chiede di sapere se l'offerta di specifiche prestazioni agli associati quali quelle del "bagno turco e dell'idromassaggio" da parte di associazioni sportive dilettantistiche possa essere ricondotta tra le attività decommercializzate ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR. Risposta. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, le prestazioni rese nei confronti degli associati dagli enti associativi ivi indicati devono, fra l'altro, essere effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali". Con circolare n. 124/E del 12 maggio 1998 (par. 5.2.2), è stato chiarito che ai fini dell'applicabilità della disposizione agevolativa in argomento l'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali è quella che costituisce il "naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo". Le prestazioni relative al bagno turco e all'idromassaggio non rientrano, quindi, nell'ambito applicativo del richiamato articolo 148, comma 3, del TUIR, in quanto dette prestazioni non si pongono direttamente come naturale completamento dell'attività sportiva, potendo le stesse essere rese anche separatamente e indipendentemente dall'esercizio di detta attività. Quesito 4. ALFA chiede di sapere se i compensi erogati "ai soggetti che svolgono la propria attività professionale ai fini delle attività istituzionali delle associazioni o società sportive dilettantistiche" possano essere commisurati, per non configurare distribuzione indiretta di utili, anziché ai parametri stabiliti dall'articolo 10, comma 6, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, "ai proventi derivanti dall'attività sportiva dilettantistica, ai titoli/attestati rilasciati dall'ordinamento sportivo, all'esperienza settoriale, al ruolo ricoperto (...) con riferimento ai parametri vigenti all'interno del settore sportivo dilettantistico". Risposta. Al fine di usufruire del trattamento fiscale agevolativo ad esse riservato le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono, ai sensi dell'articolo 90, comma 18, della legge n. 289 del 2002, costituirsi con atto scritto recante le clausole statutarie indicate dalla stessa disposizione, tra cui quella concernente "l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non

gestione dei rapporti impropriamente definiti di volontariato ed i conseguenti adempimenti di carattere amministrativo, previdenziale ed assicurativo. Pertanto, nel corso del presente paragrafo, oltre a passare in rassegna le varie tipologie di lavoro presenti all'interno delle associazioni/società sportive dilettantistiche, verranno analizzate tutte le criticità legate alla loro gestione sul versante degli adempimenti amministrativi al fine di evitare possibili contestazioni da parte degli organi di vigilanza.

Lavoro gratuito. Non è infrequente che i sodalizi sportivi, nello svolgimento delle proprie attività istituzionali ovvero ad esse complementari o accessorie, si avvalgano di prestazioni rese a titolo gratuito. La questione circa il corretto inquadramento di tali prestazioni nonché la loro gestione sul versante degli adempimenti di carattere amministrativo, potrebbe apparire pleonastica, ma in realtà non lo è, se solo si guarda la problematica dal versante dei controlli ispettivi in materia di lavoro e legislazione sociale. Gli organi di vigilanza, infatti, in sede di primo accesso ispettivo, potrebbero trovarsi di fronte ad un soggetto che svolga una prestazione astrattamente inquadrabile secondo le regole

possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette" (cfr. articolo 90, comma 18, lettera d), della legge n. 289 del 2002). Riguardo alla nozione di distribuzione indiretta dei proventi fra gli associati, con circolare n. 124/E del 1998 (par. 5.3) nonché con risoluzione n. 9/E del 25 gennaio 2007, è stato chiarito che, in mancanza di espressa indicazione legislativa soccorrono i criteri stabiliti dall'articolo 10, comma 6, del D.Lgs. n. 460 del 1997. Tale ultima disposizione, relativa alla disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), nell'individuare alcune fattispecie che costituiscono distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione, può, infatti, considerarsi norma di valenza generale per gli enti di tipo associativo ai fini della determinazione del requisito di non lucratività previsto per l'applicazione dei regimi fiscali agevolativi agli stessi riservati dalla legge. Si fa presente, tuttavia, che come chiarito con circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007 (par. 5) e con risoluzione n. 294/E del 10 settembre 2002, la disposizione di cui all'articolo 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997 deve considerarsi "norma antielusiva di tipo sostanziale della quale può essere chiesta la disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, con apposita istanza alla Direzione regionale competente". La disapplicazione può essere chiesta, in particolare, ogni qual volta possa essere dimostrato che l'operazione attuata non concretizza un comportamento elusivo, ma risulta conforme ad interessi coerenti e non altrimenti perseguitibili da parte dell'ente interessato (cfr. circolare n. 59/E del 2007, par. 5). Pertanto, con riferimento al caso prospettato da ALFA, si ritiene che le associazioni o le società sportive dilettantistiche possano superare i parametri stabiliti dall'articolo 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460, sempre che tali enti, esperendo la procedura sopra richiamata, dimostrino, in concreto, che la corresponsione di compensi oltre detti parametri non concretizzi distribuzione indiretta di utili, ma sia essenziale al raggiungimento di obiettivi di carattere istituzionale non altrimenti perseguitibili (ad es. necessità di acquisire specifiche professionalità per l'attività sportiva a determinati livelli). Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

comuni di diritto del lavoro e, pertanto, meritevole di essere attenzionata. Prima di scendere nel dettaglio di tali prestazioni, occorre fare una duplice premessa: nel nostro ordinamento, ogni prestazione economicamente valutabile si presume a titolo oneroso; la giurisprudenza, tuttavia, da sempre riconosce, quale eccezione alla regola generale, la possibilità del lavoro gratuito quando non sottende una causa di scambio⁷⁸, bensì una solidaristica, anorché non riconosciuta esplicitamente dal nostro ordinamento ma, comunque, meritevole di tutela ai sensi dell'art.1322 c.c.⁷⁹.

Una particolare forma di lavoro gratuito è costituita dal volontariato che sottende non solo una prestazione senza corrispettivo, ma che abbia, altresì, le caratteristiche della spontaneità e personalità. L'istituto è regolato dalla Legge-quadro n.266/91 che, tuttavia, circoscrive la fruibilità di tali prestazioni solo agli enti di volontariato che perseguano le finalità solidaristiche di cui all'art.28 della medesima legge, non sempre in linea con le finalità istitutive di una ssd/asd. Altre forme di volontariato vengono riconosciute nell'art.18, L. n.383/009, in capo agli enti di promozione sociale e nell'art.2, L. n.381/9110 in favore delle cooperative sociali.

⁷⁸ lavoro contro retribuzione

⁷⁹ Art. 1322 Codice Civile. 1322. Autonomia contrattuale. Le parti possono liberamente determinare il contenuto del contratto nei limiti imposti dalla legge [e dalle norme corporative] [art. 41 Cost.; art. 5 preleggi; art. 1321 c.c.]. Le parti possono anche concludere contratti che non appartengano ai tipi aventi una disciplina particolare [art. 1323 c.c.], purché siano diretti a realizzare interessi [art. 1411 c.c.] meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico [artt. 1343, 2035 c.c.].

L'art.2, co.1, stabilisce che "Ai fini della presente legge per attività di volontariato deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite *l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà.*" L'art.3, co.1, stabilisce che: "È considerato organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente *costituito al fine di svolgere l'attività di cui all'art.2, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali volontarie e gratuite dei propri aderenti.*" L'art.18, co.1 e 2, stabilisce che "Le associazioni di promozione sociale si avvalgono prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati per il perseguimento dei fini istituzionali. Le associazioni possono, inoltre, in caso di particolare necessità, assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo a propri associati." Oltre ai soci previsti dalla normativa vigente, gli statuti delle cooperative sociali possono prevedere la presenza di soci volontari che prestino la loro attività gratuitamente. I soci volontari sono iscritti in un'apposita sezione del libro dei soci: il loro numero non può superare la metà del numero complessivo dei soci. Viste le premesse, l'analisi delle prestazioni gratuite all'interno dei sodalizi sportivi non può che partire da due punti fermi: riguardo alle asd/ssd non è possibile parlare di volontariato, a meno che il sodalizio non abbia avuto accesso a quegli albi che ne riconoscano la vocazione "volontaristica" ai sensi dell'art.2 della L. n.266/91; in ogni caso la prestazione del volontario non potrà prescindere dallo status di socio e da una copertura assicurativa contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali.

Nonostante ciò, non può escludersi che anche in tali contesti possano sussistere delle forme di lavoro gratuite, per

definizione atipiche che sottendano degli interessi meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento visto il valore sociale unanimemente riconosciuto all'attività sportiva; in altre parole, appare evidente come all'atipicità giuridica del lavoro gratuito fa da contrappeso la “tipicità sociale” comunemente riconosciuta a tali prestazioni, purché le stesse non abbiano delle finalità economiche, bensì di “sviluppo e promozione sociale”. Del resto, un implicito riconoscimento al lavoro gratuito all'interno dei sodalizi sportivi viene dall'art.90, co.23, L. n.289/02, secondo cui “i dipendenti pubblici possono prestare la propria attività, nell'ambito delle società e associazioni sportive dilettantistiche, fuori dall'orario di lavoro, purché a titolo gratuito e fatti salvi gli obblighi di servizio, previa comunicazione all'amministrazione di *appartenenza*”. La presenza di tale finalità rende incompatibile la prestazione con qualsiasi vincolo di natura contrattuale, con la presenza, cioè, di un'obbligazione giuridicamente rilevante ad effettuare una determinata prestazione. Al di là di ogni riferimento alla volontà espressa in un documento o autocertificazione, l'indagine ispettiva dovrà indirizzarsi verso quegli elementi fattuali che rendano verosimile l'esistenza di un “*animus contraendi*”, quali: la quantità e la continuità della prestazione; l'inserimento in un'organizzazione gerarchicamente definita; la soggezione ad un potere direttivo o a turni/orari di lavoro; il tutto valutato, eventualmente, anche in riferimento al personale assunto secondo le regole di diritto comune. Ad ogni modo, l'elemento decisivo per la valutazione della sussistenza di una prestazione “*affectionis vel benevolentiae causa*” rimane la gratuità della stessa. Non è incompatibile con tale concetto l'eventuale corresponsione al prestatore di rimborsi spesa c.d. a piè di lista e/o rimborsi km; tuttavia, gli stessi dovranno rappresentare solo la restituzione di quanto il prestatore,

mandato in trasferta ovvero fuori dal territorio comunale, abbia anticipato in nome e per conto della ssd/asd.

Dubbia, invece, appare la compatibilità coi rimborsi forfettizzati che dovranno sempre avere carattere restitutorio/risarcitorio e quindi teleologicamente ed economicamente legati ad un disagio da trasferta. Ad ogni buon conto, tali somme, oltre a non celare alcun compenso, anorché di lieve entità, dovranno essere sottoposte alla disciplina prevista dall'art.67, co.1, lett.m) Tuir, godendo sì della franchigia fiscale dei 7.500 euro, ma sempre con l'obbligo di denuncia nel mod.770. Circa la gestione amministrativa di tali prestazioni, occorre osservare che non abbisognano di alcuna comunicazione al Centro per l'Impiego, né della registrazione sul Libro unico del lavoro . Sul punto, va dato atto di un orientamento contrario del Ministero del Lavoro secondo cui i rimborsi spesa forfettizzati o km percepiti dai pubblici dipendenti che, in forza dell'art.90, co.23, L. n.289/02, prestano a favore del sodalizio un'attività gratuita, dovranno essere registrate sul LUL, in virtù della non equiparabilità della fattispecie al volontariato. Tutte e tre le Leggi di riferimento in materia hanno, quale comune denominatore, l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro dei propri volontari; tuttavia, mentre per le cooperative sociali è prevista una posizione assicurativa presso l'Inail, nelle altre due ipotesi, invece, è prevista una polizza di natura privatistica. Tale orientamento, pur corretto su quest'ultimo punto, non tiene in considerazione come l'obbligo di registrazione, ai sensi dell'art.39, L. n.133/08, sussista solo in presenza di rapporti di lavoro subordinato, collaborazioni coordinate e continuative in tutte le sue forme o associazioni in partecipazione con apporto lavorativo; pertanto, non si comprende il motivo di tale obbligo nell'ipotesi di lavoro

gratuito che, per definizione, non è inquadrabile tra le fattispecie sopra richiamate.

Prestazioni sportive e collaborazioni amministrative. Come noto, l'art.67, co.1, lett.m), Tuir, qualifica come "redditi diversi" i compensi derivanti da: prestazioni rese nell'esercizio diretto di attività sportivo-dilettantistiche; collaborazioni amministrativo-gestionali a favore delle ssd/asd. Le due tipologie di prestazioni sono accomunate da un medesimo regime pubblicistico, nel senso che oltre ad essere esonerate dal prelievo fiscale fino alla soglia di 7.500 euro, non sono soggette a contributi previdenziali ed a premi assicurativi; nell'ipotesi di importi superiori, scatterà una tassazione pari al 23%: a titolo d'imposta, se la somma corrisposta è compresa tra €7.501 ed €28.158,28; a titolo di acconto, se superiore ad € 28.158,28. Il corretto inquadramento delle stesse nell'alveo dell'art.67, passa, tuttavia, per la sussistenza di tre presupposti: iscrizione della ssd/asd al registro Coni, unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche; l'assenza dei tratti tipici del lavoro subordinato; l'assenza di professionalità nell'esercizio di tali attività. Tale ultimo presupposto non si riferisce tanto al contesto in cui la prestazione viene resa ovvero se in ambito professionistico o dilettantistico, bensì alle caratteristiche intrinseche dell'attività svolta; la professionalità va cioè valutata secondo criteri ontologici come l'abitudine dell'attività ovvero un insieme di comportamenti caratterizzati da ripetitività, stabilità e sistematicità. Non integra il concetto de quo la prevalenza dell'attività sportiva resa a favore delle ASD rispetto ad altre eventuali occupazioni di cui sia titolare lo sportivo dilettante. Proprio l'ENPALS chiarisce che "la professionalità ricorre anche se vi siano normali interruzioni nell'esercizio

dell'attività. D'altro canto, attività professionale non significa attività esclusiva e neppure attività prevalente; la professionalità non è infatti incompatibile con il compimento di un singolo affare, in quanto lo stesso può implicare una *molteplicità di atti tali da fare assumere all'attività carattere* stabile. Infine, si rileva che, poiché il professionista è per definizione un soggetto che si rivolge ad una committenza *indeterminata, l'esistenza di una committenza plurima*, effettiva o potenziale, è certamente indice della presenza di attività professionale”.

Sempre per lo stesso Istituto un ragionevole indice di non professionalità sarebbe rinvenibile nella marginalità dei compensi erogati ed il cui ammontare non dovrebbe essere superiore ai 4.500 euro. Infine, va considerata attività professionale quella che implica specifiche conoscenze tecnico-scientifiche. Analizzati i presupposti, occorre puntualizzare che nel concetto di prestazioni sportive dilettantistiche rientrano anche quelle di natura didattica, formativa, di assistenza e di preparazione, ancorché non funzionale alla manifestazione sportiva; per collaborazione amministrativo gestionale, invece, s'intende quella avente ad oggetto “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”. Riguardo agli adempimenti amministrativi legati alle prestazioni correttamente inquadrare nell'art.67, si osserva che il Ministero del Lavoro, con l'interpello n.22/10, ha avuto cura di precisare che nell'ipotesi in cui la prestazione venga resa nelle forme della collaborazione coordinata e continuativa, fermo restante l'esonero da tutti gli obblighi sopra indicati, l'associazione sportiva sarà tenuta comunque alla comunicazione preventiva d'assunzione al Centro per

l’Impiego nonché all’iscrizione dei relativi compensi sul LUL. Il ragionamento del Ministero, sebbene condivisibile nella sua impostazione generale ed ancorché circoscritto alle prestazioni ex art.90, L. n.289/02, quindi alle sole collaborazioni amministrativo- gestionali, abbisognerebbe di alcune precisazioni. L’articolo 67, co.1, lett.m) Tuir, così come integrato dall’art.90, L. n.289/02, si limita a disciplinare, dal punto di vista fiscale ed indirettamente dal punto di vista previdenziale ed assicurativo, i compensi derivanti sia da prestazioni sportive che amministrativo-gestionali; non sarebbe immaginabile un’impostazione che veda, nella predetta norma fiscale, un tentativo d’introduzione di una nuova tipologia di lavoro. Conseguentemente, quando le associazioni o le società sportive inquadrano i compensi nell’alveo del succitato art.67, nasce, comunque, l’esigenza d’inquadrare il rapporto lavorativo dal punto di vista civilistico.

Su quest’ultimo versante, appare scontato che la prestazione “ex art.67” non potrà avere le caratteristiche della subordinazione, ma sarà comunque compatibile con le forme della prestazione d’opera/servizi ex art.2222 c.c.⁸⁰o con le collaborazioni coordinate e continuative di cui all’art.409 c.p.c.⁸¹; in altre parole, nel momento in cui il prestatore si

⁸⁰ **Articolo 2222 CC CONTRATTO D'OPERA** “. Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV.

⁸¹

Art.

409.

(Controversie individuali di lavoro) Si osservano le disposizioni del presente capo nelle controversie relative a:

- 1) rapporti di lavoro subordinato privato, anche se non inerenti all'esercizio di una impresa;
- 2) rapporti di mezzadria, di colonia parziaria, di compartecipazione agraria, di affitto a coltivatore diretto, nonche' rapporti derivanti da altri contratti agrari, salva la competenza delle sezioni specializzate agrarie;
- 3) rapporti di agenzia, di rappresentanza commerciale ed altri rapporti di collaborazione

lega al sodalizio verso un compenso inquadrato nell'art.67 del Tuir, non si potrà non ragionare, dal punto di vista civilistico, secondo le varie tipologie contrattuali previste dall'ordinamento. In particolare, se la prestazione, sia di natura sportiva che amministrativo-gestionale, avrà le caratteristiche della continuatività e del coordinamento non potrà che farsi riferimento, dal punto di vista amministrativo e processual-civilistico, all'art.409 c.p.c. La prestazione è continuativa è coordinata quando non si esaurisce in un'unica soluzione e soddisfa un interesse duraturo del committente e' non v'è un collegamento funzionale tra la prestazione dedotta in contratto e l'attività istituzionale della committenza; una prestazione che abbia le predette caratteristiche, anche se resa non professionalmente, dovrà essere: preventivamente comunicata al Centro per l'Impiego, in virtù dell'art.117, co.1180, L. n.296/06; iscritta sul LUL, ai sensi dell'art.3918, co.1, L. n.133/08. Del resto, l'inquadrabilità di siffatte prestazioni nel cono d'ombra dell'art.409 c.p.c. sarebbe confermata dall'art.61, D.Lgs. n.276/03: qui, il Legislatore, nell'imporre l'obbligo del progetto a tutte le collaborazioni ex art.409 c.p.c., ha sentito la necessità di esplicitare quei rapporti che, nonostante siffatto inquadramento, siano da esonerare dal predetto obbligo. Tra questi, all'art.61, co.2, vi compaiono proprio le collaborazioni rese in ambito sportivo dilettantistico. Appare dunque evidente che se le collaborazioni previste dall'art.67, co.1, lett.m) Tuir, non fossero nemmeno astrattamente

che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato; 4) rapporti di lavoro dei dipendenti di enti pubblici che svolgono esclusivamente o prevalentemente attivita' economica; 5) rapporti di lavoro dei dipendenti di enti pubblici ed altri rapporti di lavoro pubblico, sempreche' non siano devoluti dalla legge ad altro giudice.

inquadrabili nell'art.409 c.p.c., il Legislatore non avrebbe sentito l'esigenza di annoverarle tra le ipotesi esonerate dall'obbligo progettuale. L'art.1, co.1180, della L. n.296/06 prevede: "All'art.9-bis del D.L. n.510/96, convertito, con modificazioni, dalla L. n.608/96, il co.2 è sostituito dai seguenti: in caso di instaurazione del rapporto di lavoro subordinato e di lavoro autonomo in forma coordinata e continuativa, anche nella modalità a progetto, di socio lavoratore di cooperativa e di associato in partecipazione con apporto lavorativo, i datori di lavoro privati, ivi compresi quelli agricoli, gli enti pubblici economici e le pubbliche amministrazioni sono tenuti a darne comunicazione al Servizio competente nel cui ambito territoriale è ubicata la sede di lavoro entro il giorno antecedente a quello di instaurazione dei relativi rapporti, mediante documentazione avente data certa di trasmissione". L'art.39, co.1, L. n.133/08 stabilisce: "Il datore di lavoro privato, con la sola esclusione del datore di lavoro domestico, deve istituire e tenere il libro unico del lavoro nel quale sono iscritti tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto lavorativo. Per ciascun lavoratore devono essere indicati il nome e cognome, il codice fiscale e, ove ricorrono, la qualifica e il livello, la retribuzione base, l'anzianità di servizio, nonché le relative posizioni assicurative".

Collaborazioni coordinate e continuative: cosa cambia con il Jobs Act.⁸² L'analisi che segue riguarda quelle tipologie di lavoro autonomo, sviluppatesi oltre misura negli ultimi quindici anni e che sono state interessate da provvedimenti di riforma, sia pure parziale, attraverso più interventi. Ora, il Decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 contenente la disciplina organica dei contratti di lavoro e revisione della

⁸² Cfr Diritto & Pratica del Lavoro 31/2015 di Eufrasio Massi

normativa in tema di mansioni, pubblicato sul S.O. n. 34 alla Gazzetta Ufficiale n. 144 del 24 giugno 2015, interviene superando il contratto a progetto e prevedendo alcuni significativi cambiamenti. **La fine del contratto a progetto, va detto in premessa, non significa la fine delle collaborazioni coordinate e continuative.** Quando, all'inizio degli anni duemila, dietro l'impulso di Marco Biagi, fu ipotizzato il progetto si pensò, con questo sistema, di superare le molteplici forme di collaborazioni “fasulle” che, grazie anche ad una contribuzione di favore oltre modo favorevole, erano proliferate in maniera abnorme. Di per se stesse, le collaborazioni coordinate e continuative si erano sviluppate da anni nel nostro Paese, ben prima che, nel 1973, attraverso la riforma del processo del lavoro, l'art. 409, n. 3, c.p.c. ne radicasse la competenza presso il giudice del lavoro, con una norma di diritto processuale. Si pensò, attraverso la legge delega n. 30/2003 e, immediatamente dopo, con il D.Lgs. n. 276 sempre dello stesso anno, che fosse sufficiente individuare e descrivere un contenuto della prestazione finalizzata alla realizzazione di un progetto svolto in maniera autonoma e coordinata per qualificare una prestazione come autonoma: ma ciò non si è verificato. Molti pensarono e gli interventi dei giudici di merito con la riconduzione a rapporto di lavoro subordinato stanno a dimostrare quanto fosse sbagliata l'interpretazione, che fosse sufficiente la redazione di un progetto all'interno del contratto di lavoro sottoscritto per ricondurre il tutto nell'ambito dell'autonomia e “lucrare” sul minor costo complessivo, sfuggendo anche alla rigidità delle disposizioni che tutelavano e garantivano il lavoratore subordinato in caso di risoluzione del rapporto. Ma non era assolutamente così.

I principi ispiratori della riforma contenuti nella legge n. 183/2014 e, ora, nei decreti legislativi che ne rappresentano

l’emanazione, pongono il rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato al centro del nuovo sistema: non che prima, almeno teoricamente, questo non lo fosse, ma ciò che cambia è rappresentato dalle modalità del tutto nuove che si concretizzano:

- a) in corpose agevolazioni di natura contributiva per le assunzioni effettuate nel corso del 2015, secondo le previsioni contenute nei commi 118 e 119 della legge n. 190/2015. Non che, nel nostro panorama normativo, ne mancassero, ma la novità è rappresentata dalla facile fruizione e dall’assenza di particolari ostacoli, come sottolineato, a più riprese, dalla stessa circolare Inps n. 17/2015 e dalla possibilità, parziale, di cumulo con altri incentivi come, ad esempio, quelli economici collegati ai lavoratori in mobilità o a “Garanzia Giovani” o quelli fiscali, sotto la voce della deduzione Irap per il costo del personale;
- b) in interventi nella gestione del rapporto di lavoro, orientati verso una maggiore flessibilità, come dimostra il nuovo art. 2103 c.c., previsto dall’art. 3 del D.Lgs. n. 81/2015, con la possibilità di utilizzazione del prestatore nell’ambito del Jobs Act con l’ipotizzazione, a determinate e precise condizioni, del demansionamento, anche di categoria e di livello retributivo e di inquadramento e con ciò è stata superata la rigidità della normativa precedente che ne prevedeva una limitata possibilità e con tutta una serie di cautele, all’interno di specifiche situazioni;
- c) nella certezza del costo legato alla risoluzione del rapporto di lavoro: l’art. 3 del D.Lgs. n. 23/2015 stabilisce che nel caso in cui un giudice rilevi, per i lavoratori assunti a partire dal 7 marzo 2015, l’illegittimità di un licenziamento per giustificato motivo oggettivo, soggettivo o per giusta causa, conferma la risoluzione del rapporto alla data del recesso, ma condanna il datore di lavoro al pagamento di un’indennità

risarcitoria onnicomprensiva senza pagamento di alcun contributo pari a due mensilità all'anno di retribuzione calcolata sull'ultima utile in fini del Tfr, partendo da una base di quattro fino ad un massimo di ventiquattro mensilità: per i datori di lavoro con un organico fino a quindici dipendenti e per le associazioni di tendenza i valori sono dimezzati, con un tetto fissato a sei mensilità.

A ciò va aggiunto un altro elemento non secondario: il progressivo aumento della contribuzione assicurativa da versare alla gestione separata Inps⁸³, non rende più conveniente correre il rischio di accertamenti da parte degli organi di vigilanza e di riqualificazioni del rapporto di lavoro.

Collaborazioni organizzate dal committente (art. 2). Già dal titolo della rubrica dell'articolo si capisce ove mira il Legislatore delegato: a partire dal 1° gennaio 2016 si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretino in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione siano organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e ai luoghi di lavoro. Tutti questi elementi vanno considerati complessivamente e, soprattutto, l'ultimo indice è, da sempre, sintomatico della subordinazione. È stato adoperato il verbo «applicare»: ciò significa che rispetto alle collaborazioni che presentano quelle caratteristiche, pur se qualificate da un progetto, non c'è alcuna presunzione relativa da verificare ma trova applicazione la normativa tipica del rapporto di lavoro subordinato, con tutti gli istituti normativi, retributivi e contributivi che da essa discendono: di conseguenza, appare chiaro comprendere quale sarà l'atteggiamento degli organi di vigilanza. Ovviamente, la chiave di volta del comma 1, è

⁸³ Nel 2018, per effetto del percorso disegnato dalla legge n. 92/2012 si raggiungerà la parificazione con quella del rapporto di lavoro subordinato.

rappresentata non tanto dalle caratteristiche della personalità e della continuità, sulle quali ci si soffermerà quando si parlerà dell’art. 409, n. 3, c.p.c. che resta pienamente in vigore, quanto dal fatto che le modalità di esecuzione siano organizzate dal committente anche per quel che concerne la tempistica e il luogo di lavoro. Quindi, l’etero direzione, da sempre elemento tipico della subordinazione, confluisce in un concetto di etero organizzazione, ove il datore di lavoro decide i tempi e il luogo del lavoro, pur se il collaboratore decide il “come” prestare la propria attività.

Una prima lettura del provvedimento, fatto salvo ciò che si dirà parlando dell’art. 409 c.p.c., porta ad una interpretazione della norma “stretta”: laddove vi è un’organizzazione del lavoro, anche minima, secondo una tempistica fissata dallo stesso committente, si applica la normativa sul rapporto di lavoro subordinato: ovviamente, sarà, sempre, necessario distinguere l’etero organizzazione da momenti di coordinamento in azienda, che sono tutt’altra cosa. Probabilmente, negli schemi contrattuali venturi si porrà l’accento sul fatto che sarà lo stesso prestatore ad affermare che dipenderà soltanto dalla propria volontà fissare i tempi e i momenti organizzativi anche sul luogo di lavoro: tutto questo, però, se salverà l’aspetto formale, non sarà decisivo nel momento in cui gli organi di vigilanza e i giudici accertassero come, nella sostanza, le cose si siano realizzate in maniera ben diversa.

L’Esecutivo si preoccupa di salvare alcune collaborazioni che sono riportate al comma 2:

a) quelle per le quali gli accordi collettivi stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale prevedano discipline specifiche riguardanti il trattamento economico e normativo, in ragione delle particolari esigenze produttive ed organizzative del

settore. Qui, il pensiero corre al contratto collettivo dei lavoratori dei call-center, ma la disposizione non esclude altre forme di intervento in settori del tutto particolari. Il Legislatore delegato, riferendosi alle organizzazioni comparativamente più rappresentative ha parlato al singolare, usando la particella «da» al singolare e non al plurale «dalle» come ha fatto altre volte;

b) quelle prestate nell'esercizio di professioni intellettuali per le quali si rende necessaria l'iscrizione in albi professionali;

c) quelle prestate dai componenti degli organi di amministrazione e di controllo delle società e dai partecipanti a collegi e commissioni;

d) quelle rese, a fini istituzionali, in favore delle società sportive dilettantistiche e delle associazioni affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline associate e agli enti di promozione sportiva riconosciute dal Coni, come individuati e disciplinati ex art. 90 della legge n. 289/2002; Il comma 2 offre alle parti un'ulteriore strada per “uscire” dalla stretta normativa: possono chiedere ad una commissione di certificazione istituita ex art. 76 del D.Lgs. n. 276/2003 una certificazione del rapporto dalla quale si evinca che non sussistano le condizioni impedienti previste al comma 1. Nella attività di certificazione il lavoratore può farsi assistere da un rappresentante sindacale, da un avvocato o da un consulente del lavoro.

L'attività di certificazione si basa su un iter istruttorio che vede coinvolti, a vario titolo, una serie di organi pubblici⁸⁴ i quali possono esprimere le loro posizioni anche se l'attività certificativa sia svolta da Università o dall'ordine provinciale dei Consulenti del lavoro. Ovviamente, la commissione trae le proprie convinzioni anche dalle dichiarazioni delle parti e

⁸⁴ Direzione territoriale del lavoro, Inps, Inail, Agenzia delle entrate, ecc.

giunge alla decisione sulla base di un autonomo convincimento.

Per quel che concerne, invece, l'assistenza del lavoratore, il Legislatore delegato ripete la frase relativa all'assistenza del lavoratore già adoperata nell'art. 7, comma 5, della legge n. 604/1966, come riformato dall'art. 1, comma 40, della legge n. 92/2012, in materia di tentativo obbligatorio di conciliazione nella procedura relativa al licenziamento per giustificato motivo oggettivo. Da ciò si deduce che quando si parla ai fini dell'assistenza di «consulente del lavoro», essa può essere esercitata soltanto dallo stesso e non dal professionista abilitato alla professione ex lege n. 12/1979: così si espresse, allora, il Ministero del lavoro con la circolare n. 3/2013 che suscitò parecchie critiche da parte dell'Ordine dei Dottori e Ragionieri Commercialisti. La certificazione è opponibile nei confronti di qualunque terzo, è sottoposta, prima dell'impugnativa giudiziale, al tentativo obbligatorio di conciliazione presso l'organismo che l'ha rilasciata e conserva i propri effetti fino alla emanazione di una sentenza di primo grado che ne annulli gli effetti.

L'art. 2 termina con un ultimo comma, il 3, ove si ricorda che la riconduzione alla disciplina del rapporto di lavoro subordinato non trova applicazione nelle Pubbliche amministrazioni fino al riordino dei contratti di lavoro flessibili del settore pubblico e, in ogni caso, a partire dal 1° gennaio 2017, è fatto divieto, a tutti i datori di lavoro pubblici, di stipulare contratti di collaborazione. Nel settore pubblico, almeno da un punto di vista teorico, il presupposto delle collaborazioni risiede in una forte dose di autonomia, necessaria perché, altrimenti, si violerebbe il principio dell'accesso al pubblico impiego attraverso il concorso o una selezione pubblica e, inoltre, negli organici

dell’Amministrazione, non debbono essere rinvenibili figure e professionalità adatte per lo svolgimento dell’incarico.

Superamento del contratto a progetto (art. 52). Si afferma che gli articoli da 61 a 69 bis del D.Lgs. n. 276/2003 vengono abrogati e restano in vigore unicamente per disciplinare i contratti in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento. Al secondo comma il Legislatore delegato conferma che «resta salvo quanto disposto dall’art. 409 c.p.c.”. I contratti di collaborazione coordinata e continuativa, anche a progetto, non possono essere più instaurati, ma non possono esserlo anche quelli che, per la loro tenuità, brevità o particolarità⁸⁵ erano stati “esentati” dalla redazione di un progetto e che erano richiamati specificatamente dalle disposizioni abrogate. Allo stesso tempo vengono meno i requisiti specifici introdotti con l’art. 69 bis dalla legge n. 92/2012 per la genuinità delle c.d. partite Iva⁸⁶ fatte salve le ipotesi di conoscenze teorico – tecniche di grado elevato o valore reddituale complessivo superiore ad una determinata soglia o prestazioni professionali per le quali viene richiesta l’iscrizione in albi o registri professionali, individuati dal D.M. 20 dicembre 2012.

La cancellazione degli articoli da 61 a 69 bis fa venir meno anche tutta una serie di diritti “minimi” strettamente correlati alle collaborazioni a progetto. Per quanto concerne i titolari di partita Iva, essendo venuti meno i requisiti generali cui si faceva cenno poco fa, la prestazione verrà ritenuta come subordinata in presenza delle prove tradizionali che concernono la mancanza di autonomia, l’assoggettamento al

⁸⁵ Ad esempio, le co.co.co. fino a 30 giorni con un importo fino a 5.000 euro, o quelle rese nell’ambito dei servizi di cura e assistenza alla persona, per un massimo di 240 ore annue, o le collaborazioni con i pensionati di vecchiaia.

⁸⁶ Collaborazione con lo stesso committente per otto mesi per due anni consecutivi, corrispettivo derivante dalle collaborazioni, riconducibile allo stesso centro di imputazione di interessi, pur se in favore di soggetti diversi, superiore all’80% nell’arco di due anni solari consecutivi, postazione fissa presso una delle sedi del committente.

potere direttivo e disciplinare dell'imprenditore, l'uso dei mezzi di lavoro del datore, l'inserimento stabile all'interno di un processo produttivo così come avviene nel settore edile, a seguito di precisi chiarimenti del Ministero del lavoro, finalizzati a combattere il fenomeno delle false partite Iva e dei falsi artigiani. In ogni caso l'abrogazione dell'art. 69-bis potrebbe portare all'instaurazione più libera di contratti di lavoro autonomo.

Un'altra questione concerne i contatti a progetto in corso e ciò che si intende fare, visto il regime che si applica a partire dal 1° gennaio 2016. Per quelli che rispondono, in pieno, ai criteri fissati dagli articoli 1 e seguenti del D.Lgs. n. 276/2003 e che non sono caratterizzati da etero-direzione ed etero-organizzazione, non c'è problema: possono, tranquillamente, superare la data fatidica, se le parti non procedono ad una risoluzione consensuale e continuare fino alla realizzazione del progetto. Per gli altri, per i quali c'è più di un dubbio legato alla sussistenza dei requisiti, il Legislatore delegato offre la possibilità di una "sanatoria stabilizzante" abbastanza favorevole.

Detto questo, quali collaborazioni coordinate e continuative potranno, legittimamente, essere stipulate? L'art. 409 c.p.c., richiamato dal comma 2, è una disposizione presente nel nostro ordinamento ed è, in primis, una norma di diritto processuale in quanto individua la competenza del giudice del lavoro per la cognizione di una serie di rapporti. Esso afferma che oltre ai rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale rientrano nella giurisdizione di quest'ultimo «altri rapporti di collaborazione che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato». Sembrebbero dunque finiti i contratti di collaborazione a progetto e ciò che ad essi è strettamente

correlato con le norme successive all'art. 61 del D.Lgs. n. 276/2003, ma restano possibili una pluralità di rapporti ove non c'è un'aperta qualificazione degli stessi⁸⁷ ma solo l'esistenza di alcuni requisiti che riportano alla c.d. parasubordinazione, espressione non tipica, ma eterogenea, in virtù dello svolgimento di una prestazione continuativa, coordinata e prevalentemente personale i cui benefici si riverberano su un imprenditore ma che, alla luce della previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 1, non debbono essere caratterizzati da etero organizzazione.

Quando si può parlare di continuità della prestazione? Anche qui soccorre la Suprema Corte⁸⁸ quando afferma che la prestazione non deve essere occasionale o istantanea, ma si deve protrarre in un arco temporale abbastanza lungo, implicante una reiterazione delle prestazioni ed un impegno costante a favore del committente⁸⁹. La continuità può risultare anche dalla ripetitività delle prestazioni, senza che essa debba, necessariamente, essere stabilita nel contratto. La non occasionalità sta a significare “non limitazione” ad una opera specifica e determinata ma a prestazioni che si svolgono lungo un determinato periodo, non essendo intesa in senso meramente cronologico, cosa che comporta un certo numero di prestazioni professionali in un determinato periodo di tempo⁹⁰. La continuità può realizzarsi anche attraverso prestazioni istantanee funzionalmente correlate e destinate a soddisfare un interesse duraturo del committente⁹¹.

Alla luce del concetto appena espresso si può formulare una considerazione che riguarda, ad esempio, le c.d. mini co.co.co. e le collaborazioni dei pensionati di vecchiaia.

⁸⁷ Cfr Cass. n. 5698/2002, Cass. 3485/2001.

⁸⁸ Cfr Cass. n. 9067/1990, Cass. n. 6298/1988.

⁸⁹ Cfr Cass. n. 5698/2002, Cass. 3485/2001.

⁹⁰ Cfr Cass. n. 5811/1984.

⁹¹ Cfr Cass. n. 2906/1976.

Ebbene, quelle che presentano la caratteristica della personalità e della continuità e, soprattutto, non sono eterodirette ed etero-organizzate, sono pienamente ammissibili. Detto questo, però, ci si rende perfettamente conto che nella maggior parte dei casi non è stato così, atteso che soprattutto i secondi continuavano a svolgere in azienda la stessa attività che svolgevano da dipendenti, magari coordinando e controllando l'attività di personale del quale, nella loro vita lavorativa, erano capi squadra o capi reparto.

Cosa significa coordinazione? Anche qui è la Corte di Cassazione detta alcuni indirizzi. Essa postula che l'attività sia strutturalmente e funzionalmente collegata all'organizzazione produttiva del committente⁹² e che le direttive imprenditoriali circa le prestazioni da svolgere vanno eseguite, pur essendo le stesse svolte sì in maniera coordinata, ma del tutto autonoma, con il potere del committente che è limitato a chiedere la prestazione dovuta, mancando il potere di determinazione unilaterale delle modalità di esecuzione della stessa, con una differenza di ordine qualitativo e non quantitativo tra il potere tipico del lavoro subordinato e quello di coordinamento del committente. C'è, poi, il requisito della personalità rispetto al quale si può sostenere che:

- a) esso deve essere prevalente rispetto agli altri fattori impiegati ai fini della realizzazione dell'obbligazione contrattuale, ma anche rispetto alla struttura della quale si avvale per raggiungere il risultato: struttura che non assume la veste di una organizzazione imprenditoriale, cosa che porterebbe a configurare un contratto di appalto con le caratteristiche individuate dall'art. 29 del D.Lgs. n. 276/2003;
- b) esso si evince e, quindi, ricade nell'ambito della parasubordinazione, anche in una molteplicità di incarichi

⁹² Cfr Cass. n. 3698/2002; Cass. n. 3485/2001; Cass. n. 9087/1990.

espletati con l'impiego prevalente di attività personale non subordinata⁹³ ;

c) esso non può essere escluso nelle attività professionali che richiedono la collaborazione di personale dipendente⁹⁴. Stabilizzazione dei co.co.co. anche a progetto e di persone titolari di partita Iva⁹⁵ .

Il testo è stato oggetto tra la prima e la seconda approvazione del Consiglio dei Ministri di alcune modifiche che hanno tenuto conto delle perplessità espresse dalla Ragioneria Generale dello Stato in sede di “bollinatura”. Il comma 1 afferma che tutti i datori di lavoro privati, a partire dal 1° gennaio 2016 potranno assumere con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato prestatori con i quali abbiano rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, anche a progetto o persone titolari di partite Iva a condizione che:

a) i lavoratori interessati alle assunzioni sottoscrivano avanti alla commissione provinciale di conciliazione o in sede sindacale ex articoli 410 e 411 c.p.c. o presso una sede di certificazione⁹⁶ , un atto di conciliazione finalizzato a risolvere eventuali controversie di natura economica concernenti il pregresso rapporto di lavoro e relativa qualificazione. Non si tratta di una modalità nuova nel nostro ordinamento, atteso che, in passato, fu utilizzata per le stabilizzazioni delle collaborazioni attraverso la legge n. 296/2006 o per le associazioni in partecipazione con apporto di lavoro, secondo la previsione contenuta nell'art. 7 – bis della legge n. 99/2013;

⁹³ Cfr Cass. n. 12681/2003.

⁹⁴ Cfr Cass. n. 1112/1987.

⁹⁵ Cfr art. 53.

⁹⁶ Cfr art. 76 del D.Lgs. n. 276/2003.

b) i datori di lavoro si impegnino, nei dodici mesi successivi alle assunzioni, a non risolvere i rapporti instaurati, se non per giusta causa o giustificato motivo soggettivo: anche in queste ipotesi si tratta di previsioni già contenute nelle disposizioni legali citate al precedente punto a).

Il vantaggio che i datori di lavoro trarranno dalla stabilizzazione ex comma 2, appare notevole: senza pagamento di alcun contributo aggiuntivo a mo' di sanatoria , con l'assunzione a tempo indeterminato vengono "cancellati" gli illeciti amministrativi, contributivi e fiscali connessi ad una eventuale erronea qualificazione del rapporto di lavoro, a meno che gli stessi siano stati già accertati a seguito di ispezioni effettuate in data antecedente l'assunzione dagli organi di vigilanza del Ministero del lavoro, degli Istituti, della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle entrate.

La fissazione della stabilizzazione a partire dal 1° gennaio 2016 quando, dalla stessa data, trovano applicazione le norme sul lavoro subordinato e non ad un periodo antecedente, come previsto nella prima stesura del provvedimento, se da un lato è la diretta conseguenza di un problema di mancata copertura finanziaria, dall'altro non consente ai datori di lavoro di usufruire dei vantaggi economici derivanti dall'esonero contributivo disciplinato dall'art. 1, comma 118, della legge n. 190/2014 , in sommatoria con "lo stop" alle sanzioni. Tutto questo, però, non significa che i datori di lavoro non possano stabilizzare nel corso del 2015 i soggetti titolari di partita Iva o i collaboratori che negli ultimi sei mesi non hanno avuto un rapporto a tempo indeterminato , beneficiando delle agevolazioni sopra indicate: resta, indubbiamente il rischio che, nei limiti della prescrizione quinquennale, gli organi di vigilanza possano, con prove, ricondurre il precedente rapporto nell'alveo della subordinazione, con i conseguenti

effetti sanzionatori e di recupero contributivo ma, anche, con l'annullamento delle agevolazioni ottenute, in quanto si evidenzierebbe la carenza del requisito dell'inesistenza di un rapporto a tempo indeterminato nel semestre antecedente.

Una strada che si potrebbe percorrere, finalizzata a togliere qualche preoccupazione circa la qualificazione del precedente rapporto, potrebbe essere quella suggerita dall'art. 79, comma 2, del D.Lgs. n. 276/2003 che tratta dell'efficacia giuridica della certificazione. Vi si afferma che «gli effetti dell'accertamento dell'organo preposto alla certificazione, nel caso di contratti in corso di esecuzione, si producono al momento di inizio del contratto, ove la commissione abbia appurato che l'attuazione del medesimo è stata anche nel periodo precedente alla propria attività istruttoria, coerente con quanto appurato in tale sede». Quanto appena detto sta a significare che qualora con un contratto di collaborazione coordinata e continuativa in corso, la commissione si convinca che anche, in passato, il rapporto si è svolto con le medesime modalità, l'atto certificatorio espleta i propri effetti anche per il periodo antecedente e gli effetti permangono anche verso i terzi sino al momento in cui, con sentenza di merito, sia stato accolto uno dei ricorsi giurisdizionali esperibili ex art. 79, comma 1.

Da ciò la diretta conseguenza sarebbe che, nel caso in cui la collaborazione stessa sia giunta a conclusione nel corso del 2015, il datore di lavoro potrebbe, con poche preoccupazioni rispetto alla qualificazione del precedente rapporto, procedere ad una assunzione a tempo indeterminato. Come traspare dal percorso appena delineato, la via non è affatto semplice o priva di difficoltà, atteso che l'organo di certificazione che nella sua composizione è, oltre modo qualificato, dovrebbe convincersi circa la bontà del rapporto per il periodo trascorso: ciò significa che, difficilmente, potrebbero passare

al vaglio positivo della commissione contratti a progetto indeterminati e che non presentino i requisiti della genuinità.

Le prestazioni rese dai soci e dagli amministratori. Parzialmente diversa è la gestione del lavoro reso dai soci della ssd/asd o dagli amministratori: riguardo ai primi, il punto di partenza è rappresentato dalla circostanza che la prestazione lavorativa potrà essere resa sia a titolo gratuito che oneroso; qui la gratuità troverebbe fondamento nella comunione di scopo che lega il socio al sodalizio e non in una causa di scambio. La prestazione, in altre parole, troverebbe giustificazione non più in un fine di lucro, ma nel raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente ovvero nel rapporto associativo; nell'ipotesi, invece, in cui il socio percepisca dei compensi, quest'ultimi godranno del trattamento di favore previsto dall'art.67, co.1, lett. m) Tuir. Tuttavia, qualora gli stessi superino del 20% i salari o stipendi previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro, saranno considerati una forma indiretta di distribuzione degli utili, incompatibile con la natura “non commerciale” della ssd/asd. In entrambi i casi, si ritiene che tali rapporti non abbisognino della comunicazione d'assunzione al Centro per l'Impiego e della registrazione sul LuL. Lo stesso dicastero del Welfare ha più volte ribadito l'assenza degli obblighi sopra citati nell'ipotesi di “esecuzione di mansioni o servizi di carattere istituzionale che caratterizza i soci delle associazioni sportive *dilettantistiche iscritte nelle rispettive federazioni*”. Riguardo ai secondi, va precisato come la carica di amministratore vada ricoperta, normalmente, a titolo gratuito; ad ogni buon conto, gli eventuali compensi non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art.67, co.1, lett.m) Tuir. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate è stata chiara nel ribadire che se l'amministratore svolge l'attività con rapporto di

collaborazione coordinata e continuativa se l'attività di amministrazione è svolta da liberi professionisti⁹⁷, il compenso percepito costituisce reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. In questo caso l'associazione deve effettuare una ritenuta d'acconto sui compensi corrisposti, come farebbe per un lavoratore dipendente; i compensi pagati rientrano tra i redditi di lavoro autonomo e l'associazione applicherà la ritenuta prevista per tale tipo di reddito. Fermo restante la sussistenza degli obblighi contributivi secondo le regole ordinarie⁹⁸, l'obbligo assicurativo viene subordinato all'ipotesi di c.d. sovraintendenza al lavoro altrui.

Sul piano degli adempimenti amministrativi, in entrambi le fattispecie, non sarà necessaria la comunicazione al Centro per l'Impiego; a diversa conclusione dovrà giungersi riguardo all'obbligo di registrazione sul LUL, inesistente solo in caso di attrazione del compenso nel reddito professionale. Diversamente, l'amministratore dovrà essere registrato solo nei mesi in cui percepisce un compenso o rimborso spese. Occorre, infine, precisare come le ssd/asd che, al di fuori dell'amministratore, non abbiano altro personale da iscrivere, non saranno neppure tenute ad istituire il Libro unico del lavoro.

Le prestazioni di diritto comune: lavoro occasionale di tipo accessorio. Come anticipato, anche le asd/ssd possono rivestire la qualifica di datori di lavoro secondo le norme di diritto comune ed, in quanto tali, possono reclutare forza lavoro utilizzando le varie tipologie contrattuali di tipo autonomo o subordinato previste dall'ordinamento, soggiacendo all'ordinario prelievo fiscale, contributivo ed assicurativo. Visto il carattere occasionale e non professionale

⁹⁷ commercialisti, ragionieri, ecc.

⁹⁸ Versamento alla Gestione separata Inps per gli amministratori non professionisti ed alla Cassa professionale d'appartenenza per gli altri.

delle prestazioni rese in ambito sportivo dilettantistico, particolare attenzione, tra le varie tipologie di lavoro previste, va rivolto al lavoro accessorio disciplinato dagli artt.70-73 del D.Lgs. n.276/03, così come modificati dalla L. n.92/12⁹⁹ . Procedendo con ordine, la prestazione occasionale di tipo accessorio rappresenta una forma “speciale” di lavoro, caratterizzata da un sistema di pagamento del compenso attraverso i buoni lavoro¹⁰⁰ : quest’ultimi, dal valore nominale di 10, 20 e 50 euro oltre a contenere la retribuzione del lavoratore, includono l’importo dei contributi e dei premi assicurativi. Mentre prima della riforma del lavoro i voucher erano utilizzabili solo per determinate attività ovvero, solo in favore di soggetti a rischio di esclusione sociale a prescindere dall’attività/settore, dal 18/07/12 invece, consentono lo svolgimento di qualsiasi attività ed indipendentemente dallo status del prestatore. L’unico limite previsto dal Legislatore consiste nell’importo massimo dei voucher utilizzabili: infatti, l’imprenditore commerciale e gli studi professionali , possono usufruire delle prestazioni accessorie di un soggetto fino all’importo di 2.000 euro netti l’anno, mentre gli altri datori di lavoro/committenti, tra cui ci sono le persone fisiche ma anche le asd/ssd,fino a 5.000 euro netti l’anno; in ogni caso, il prestatore non potrà ricevere, dalla totalità dei suoi committenti, un numero di voucher d’importo superiore ad €5.000 netti l’anno ovvero voucher dal valore nominale non superiore ad €6.663 lorde.

Si ricorda, a tal proposito, che, con la c.d. Riforma Fornero, i buoni lavoro, oltre ad essere datati e progressivamente numerati, indicheranno anche un valore orario; pertanto, al valore nominale di un buono corrisponderà un numero

⁹⁹ (c.d.Riforma Fornero)

¹⁰⁰ voucher

massimo di ore lavorabili. Tale valore potrà essere derogato solo in melius dal committente che, per la singola ora di lavoro, potrà riconoscere anche un voucher o dei voucher che, in teoria, coprirebbe più ore di lavoro. La prestazione accessoria, oltre che per il pagamento mediante i buoni lavoro, si caratterizza per la semplificazione degli adempimenti connessi alla sua attivazione. L'acquisto dei voucher è possibile presso l'Inps, le Poste, le tabaccherie, le banche o attraverso una procedura on-line. Prima dell'inizio della prestazione, il committente dovrà trasmettere al contact-center Inps/Inail una denuncia nominativa indicante la data d'inizio e fine della prestazione lavorativa; sempre in questa fase, è opportuno che il committente si faccia rilasciare dal prestatore l'autocertificazione attestante la mancata percezione, nell'anno solare, di un numero di voucher d'importo superiore a € 5.000 in relazione alla totalità dei suoi committenti.

Inoltre, la circolare n.4/13 del Ministero del Lavoro ha avuto cura di precisare che i buoni lavoro sono utilizzabili nell'arco di 30 gg. dal loro acquisto. Una volta effettuata la prestazione, il committente consegnerà al lavoratore i voucher dovuti previamente intestati che quest'ultimo provvederà a cambiare presso gli sportelli postali. Detto ciò, sul versante dei controlli, l'analisi di tali prestazioni da parte degli organi di vigilanza, non s'incentrerà, principalmente, sulle modalità concrete di esecuzione delle stesse, vista la neutralità del lavoro accessorio rispetto alla dicotomia lavoro autonomo-subordinato, ma avrà ad oggetto, in primo luogo, l'esistenza di tutti presupposti previsti dalla legge. È chiaro che l'indagine sui profili fattuali troverà nuovo slancio qualora la prestazione sia carente dei suoi presupposti legali ¹⁰¹: in tali

¹⁰¹ Ad esempio: omessa trasmissione della denuncia Inps/Inail, pagamento in contanti, scadenza dei 30 gg. per l'utilizzo dei buoni, superamento del limite economico.

casi, infatti, l'indagine sulle modalità esecutive della prestazione non potrà venir meno, visto la necessità di riqualificare il rapporto sia ai fini previdenziali/assicurativi che sanzionatori¹⁰².

Il valore nominale è comprensivo della contribuzione pari al 13% a favore della gestione separata Inps che viene accreditata sulla posizione individuale contributiva del prestatore; di quella in favore dell'Inail per l'assicurazione anti-infortuni 7% e di un compenso al concessionario Inps, per la gestione del servizio, pari al 5%. Il valore nominale è comprensivo della contribuzione pari al 13% a favore della gestione separata Inps che viene accreditata sulla posizione individuale contributiva del prestatore; di quella in favore dell'Inail per l'assicurazione anti-infortuni 7% e di un compenso al concessionario Inps, per la gestione del servizio, pari al 5%.

10.2 La riforma del terzo settore¹⁰³.

Le linee guida di riforma del terzo settore contengono una pluralità di contenuti, alcuni dei quali non perimetrabili dentro i confini classici del terzo settore vista l'ampiezza e la portata storica della proposta di riforma. La novità positiva è aver posto al centro il civile, il sociale in senso ampio, tracciando delle piste di lavoro verso la rielaborazione della dimensione dei servizi, la riscrittura delle policy e la valorizzazione del ruolo del terzo settore per lo sviluppo

¹⁰² Il valore nominale è comprensivo della contribuzione pari al 13% a favore della gestione separata Inps, che viene accreditata sulla posizione individuale contributiva del prestatore; di quella in favore dell'Inail per l'assicurazione anti-infortuni 7% e di un compenso al concessionario Inps, per la gestione del servizio, pari al 5%.

¹⁰³ Cfr nota presente in rete del Comitato scientifico del Centro nazionale per il volontariato e della Fondazione volontariato e partecipazione.

economico. Per la prima volta sono stati i soggetti della società ad essere inseriti al centro di un processo di riscrittura normativa. L'ampia visione che le linee guida indicano è un aspetto innovativo dei meccanismi di riforma e spingono il terzo settore a selezionare le priorità di lavoro e analisi secondo le proprie specificità ma senza perdere la capacità di visione più ampia e complessiva, non solo all'interno del terzo settore.

Spesso il rinnovamento normativo anticipa e spinge una reale innovazione da costruire nella società; altre volte il rinnovamento o il riconoscimento normativo arrivano quando i processi sono maturi e già in grado di produrre un valore nella realtà. Arrivano a riconoscere e legittimare fenomeni esistenti e in mutazione, ponendo delle sfide in merito all'innovazione dei metodi di governo dei processi normativi. Una delle sfide della riforma riguarda la capacità di mantenere le linee di confine interne a ciascuna specificità del terzo settore, per salvaguardarne le identità pur dentro ad un impianto generale ben definito.

Rispetto alle priorità, si segnalano tre aspetti su cui lavorare in coerenza:

- 1) la valorizzazione del servizio civile in un'ottica di leva per lo sviluppo economico e di scuola di cittadinanza;
- 2) la necessità di chiarire cosa significa oggi fare “politica pubblica” e quali sono i soggetti che la fanno. Anche per chiarire le modifiche da apportare alla legge 328/2000;
- 3) il ruolo dell'autorità di settore come capitolo centrale nel processo di revisione sia in materia di controlli che di promozione, nella consapevolezza che l'autorità rappresenti solo un pezzo dei processi e degli strumenti da attuare, mentre il terzo settore necessita di un vero e proprio processo di auto-costituzionalizzazione.

Come nasce la riforma. Il 12 aprile del 2014 il neo presidente del Consiglio Matteo Renzi interviene nel complesso conventuale di San Francesco a Lucca al Festival del Volontariato. Interpellato dal presidente del Centro Nazionale per il Volontariato Edoardo Patriarca e dal direttore editoriale di Vita Riccardo Bonacina, Matteo Renzi si impegna a dare la svolta al terzo settore, iniziando dalla presentazione di un disegno di legge delega per il riordino civilistico. Promette, entro il mese successivo, di presentare una bozza di riforma su cui avviare una consultazione nel mondo del terzo settore. Gli obiettivi e lo spirito della riforma sono spiegati a Lucca dal presidente del consiglio. “La ridefinizione di cos'è Terzo settore -afferma Renzi- e di tutte le misure che occorrono al suo sviluppo deve andare in una legge ad hoc. Legge che non può che avere il percorso del disegni di legge delega, a mio avviso. Che tenga dentro anche tutte le questioni normative su cui tante volte abbiamo discusso rispetto al Codice Civile e alla valutazione che noi dobbiamo avere della struttura dell'associazionismo....”. Dopo un mese, allo scoccare della mezzanotte del 13 maggio, Renzi lancia con due tweet le linee guida per la riforma del terzo settore. Un documento, elaborato con il contributo di un gruppo di Parlamentari esperti delle tematiche del terzo settore che affronta in modo chiaro le principali questioni che da anni giacciono irrisolti sui tavoli governativi. Dalla stabilizzazione del cinque per mille alla riforma del Codice Civile, passando per il servizio civile e la riforma delle leggi di settore come quella sulle associazioni di promozione sociale, il volontariato e l'impresa sociale. Chiede di partecipare ad una vasta consultazione a tutti coloro che operano nel terzo settore, ma anche alla cittadinanza nel suo complesso.

Il governo lanciava la consultazione aperta “a chi con altruismo opera tutti i giorni nel terzo settore, così come tutti gli stakeholder, i cittadini sostenitori o utenti finali degli enti non profit. Il sottosegretario al lavoro Luigi Bobba sintetizzava in tre filoni il contenuto principale delle e-mail: il lavoro volontario, le questioni relative ai soggetti che si insinuano nel mondo del terzo settore e che creano danni e svantaggi a chi fa effettivamente volontariato e il servizio civile universale che ha avuto una grande eco sulla stampa.

Lo spirito della riforma: un nuovo terzo settore. Lo spirito delle linee guida per la riforma del terzo settore raccoglie l'approvazione quasi unanime di una vasta parte del non profit. L'economista Stefano Zamagni lo sintetizza così: “occorre riconoscere al terzo settore una soggettività anche economica, liquidando una volta per tutte le teorie della marginalità che hanno fatto fin troppi danni”. La rilevanza assunta negli ultimi anni dal terzo settore per l'economia e la società italiana è nota ed è stata dimostrata anche dai risultati del censimento Istat sulle Istituzioni non profit. Dal censimento emerge come al 31 dicembre 2011, le istituzioni non profit attive in Italia fossero 301.191¹⁰⁴ e come l'incremento riguardi quasi tutte le regioni italiane, con punte sopra la media nazionale al Centro e nel Nordovest¹⁰⁵. Rilevante è anche l'apporto di risorse umane impegnate nel settore: le istituzioni non profit contano infatti sul contributo lavorativo di 4,7 milioni di volontari, 681mila dipendenti, 271mila lavoratori esterni e 5mila lavoratori temporanei. Sono quattro istituzioni su cinque a usufruire del lavoro volontario, mentre il 13,9 per cento delle istituzioni rilevate opera con personale dipendente e l'11,9 per cento si avvale di

¹⁰⁴ +28 per cento rispetto al 2001

¹⁰⁵ rispettivamente 32,8 e 32,4 per cento in più rispetto al 2001

lavoratori esterni. Rispetto al 2001 è raddoppiato il numero di istituzioni con lavoratori esterni¹⁰⁶ con un incremento del numero di collaboratori del 169,4 per cento.

In un'intervista al direttore di Vita Giuseppe Frangi, sempre Zamagni affermava che “l'importante è aver affrontato tutte le questioni insieme con una visione organica, per superare il settorialismo che ha caratterizzato la legislazione sino ad oggi. Secondo l'economista, la riforma del Codice Civile “è la madre di tutte le riforme, perché senza cambiare il Codice Civile, resta solo spazio per leggi di settore. Invece è fondamentale che si possa dire con chiarezza che si può fare pienamente impresa pur senza porsi obiettivo di lucro. È uno sdoganamento del Terzo settore come componente economica strategica”. L'introduzione di un Authority di settore è vista non più semplicemente come un'Agenzia, al pari di quella che è stata chiusa dal governo Monti che non aveva poteri e che equiparava per questo il Terzo Settore ad un settore minore. Una delle parole chiave per capire la riforma è anche la sussidiarietà ed il mondo in cui è delineata fa la differenza, mentre su una delle proposte fondanti delle linee guida, il servizio civile universale, è da sottolineare, fra gli altri, un aspetto: riguarda il fatto di essere una risposta concreta al tema del lavoro giovanile, inteso come un'esperienza propedeutica che facilita formazione e poi occupazione.

Se secondo Matteo Renzi “il terzo settore in realtà è il primo” è perché è inteso come quello che dà forma e sostanza ai principi costituzionali della solidarietà e della sussidiarietà. Il rapporto fra profit e non profit è al centro del disegno di legge, così come quello fra non profit e Stato. “Noi crediamo che profit e non profit possano oggi declinarsi in modo nuovo e complementare per rafforzare i diritti di cittadinanza attraverso la costruzione di reti solidali nelle quali lo Stato, le

¹⁰⁶ 35.977 istituzioni non profit nel 2011 contro 17.394 nel 2001

Regioni e i Comuni e le diverse associazioni e organizzazioni del terzo settore collaborino in modo sistematico per elevare i livelli di protezione sociale, combattere le vecchie e nuove forme di esclusione e consentire a tutti i cittadini di sviluppare le proprie potenzialità”. Tre sono gli obiettivi della riforma che nascono da una precisa percezione del rapporto fra profit, non profit e Stato. “Noi crediamo che profit e non profit possano oggi declinarsi in modo nuovo e complementare per rafforzare i diritti di cittadinanza attraverso la costruzione di reti solidali nelle quali lo Stato, le Regioni e i Comuni e le diverse associazioni e organizzazioni del terzo settore collaborino in modo sistematico per elevare i livelli di protezione sociale, combattere le vecchie e nuove forme di esclusione e consentire a tutti i cittadini di sviluppare le proprie potenzialità”.

Gli obiettivi e le motivazioni. Le linee guida della riforma delineano tre macro-obiettivi: il primo riguarda la costruzione di un nuovo welfare partecipativo fondato su una governance allargata alla partecipazione per ammodernare le modalità di erogazione o organizzazione dei servizi di welfare, rimuovere le sperequazioni e ricomporre il rapporto fra Stato e cittadini, tra pubblico e privato secondo principi di equità, efficienza e solidarietà sociale. Il secondo obiettivo cita espressamente l'economia sociale come unico comparto che continua a crescere e resiste alla crisi pur in mezzo a molte fatiche, come molte ricerche hanno ampiamente dimostrato. Valorizzare il suo potenziale di crescita e occupazione è fondamentale. Il terzo riguarda invece i meccanismi premiali ai comportamenti donativi o pro-sociali dei cittadini e delle imprese.

La realizzazione di questi obiettivi prevede delle linee guida concrete: la prima riguarda la ricostruzione delle fondamenta civili del terzo settore per “separare il grano dal loglio”. La seconda la valorizzazione del principio di sussidiarietà

orizzontale e verticale, mentre la terza mette in gioco la capacità di far decollare veramente l'impresa sociale. La quarta si occupa espressamente di introdurre un servizio civile universale e la quinta di riordinare, stabilizzare e ampliare le forme di sostegno economico pubbliche e private al terzo settore assicurando la trasparenza. La riforma del Codice Civile è di primaria importanza per superare una dicotomia ormai antiquata fra Stato e mercato e mettere sullo stesso piano la dignità del terzo settore. Di questa riforma si parla da anni. Nel 2007 la settima edizione delle Giornate di Bertinoro, l'annuale appuntamento sull'economia civile organizzata da Aiccon, si incentrò proprio su questo e altri temi, con il titolo “Regolamentazione del Terzo Settore e innovazione sociale”. Negli anni si sono susseguite le proposte di riforma fino all'ultima del 2011 del Governo Berlusconi. Anche il Parlamento europeo, con la Risoluzione del 19 febbraio 2009 sull'economia sociale, aveva fornito un input fondamentale per la riorganizzazione della legislazione di settore.

Anche la riforma dell'impresa sociale è questione già presente da tempo sul tavolo del legislatore. Una proposta di riforma innovativa e strutturata l'avevano proposta, fra gli altri, gli onorevoli Luigi Bobba e Stefano Lepri. La proposta di emendamento alla legge sull'impresa sociale¹⁰⁷ introduce una serie di modifiche, in particolare: rende non facoltativa, ma obbligatoria l'assunzione dello status di impresa sociale per tutte le organizzazioni che abbiano le caratteristiche individuate dalla normativa; allarga i settori in cui le imprese sociali possono svolgere la loro attività principale; introduce per tutte le imprese sociali costituite in forma di società, la possibilità di remunerare il capitale, seppur in misura limitata e non speculativa; riconosce le cooperative sociali come

¹⁰⁷ legge 155/2006

imprese sociali di diritto senza inutili modifiche statutarie o modifiche nella denominazione; riconosce la natura di Onlus di diritto ed il conseguente regime fiscale, a tutte le organizzazioni che assumono la qualifica di impresa sociale, qualsiasi sia la forma giuridica adottata; semplifica le modalità di formazione e presentazione del bilancio sociale, pur mantenendone l'obbligatorietà.

In merito alle proposte di istituire il servizio civile universale e potenziare le forme di sostegno economico al terzo settore, le linee guida fissano degli obiettivi concreti che l'iter parlamentare dovrà confermare e che rappresenterebbero novità sostanziali di primaria importanza per il terzo settore, andando a dare linfa vitale necessaria in un momento in cui le crisi che il nostro Paese vive stanno sempre più mettendo alla prova la tenuta.

Il percorso della riforma. La scelta del disegno di legge delega è stata spiegata, come abbiamo visto, da Renzi durante l'annuncio di Lucca del 12 aprile. Nel farlo, il presidente del consiglio ha applicato anche al terzo settore il metodo delle riforme già avviato con la pubblica amministrazione e affermato nell'azione di governo: lanciare larghe consultazioni, evitando tavoli diretti di confronto e trattativa con le rappresentanze nazionali del settore. Con la prima diffusione pubblica delle linee guida del 13 maggio è stata avviata la consultazione via mail. Il 13 giugno 2015 era il termine per inviare le osservazioni di cui poi il governo avrebbe fatto sintesi per presentare il 27 giugno 2015 in Consiglio dei Ministri la delega al Parlamento. Di lì si è aperta la fase parlamentare che porterà alla discussione e proposta di approvazione da parte delle Camere il blocco della riforma.

Le sfida della trasparenza per il terzo settore. Le linee guida della riforma del terzo settore non sono solo un

impegno che il governo si prende nei confronti del terzo settore, rappresentano anche una richiesta di trasparenza e responsabilità al terzo settore stesso. Tutto il capitolo dedicato alla stabilizzazione e ampliamento delle forme di sostegno economico pubblico e privato ruota intorno al punto relativo agli obblighi di trasparenza, in particolare di pubblicazione online dei bilanci utilizzando uno schema standard e di facile comprensione. Già nell'annuncio della riforma al Festival del Volontariato di Lucca Renzi aveva affrontato questo punto. “L'impegno da legare ad alcuni obblighi, come la trasparenza e la rendicontazione. È secondo me un metodo molto serio. Consento di accedere al 5 per mille a quelle strutture che si impegnano ad avere una rendicontazione puntuale secondo il metodo che, vorrei essere chiaro, nell'arco del prossimo anno riguarderà tutta la Pa, i partiti politici e i sindacati”.

In merito alla trasparenza e agli obblighi di bilancio sociale chiaro e pubblico può rappresentare un esempio il progetto sul Bilancio di Esercizio dell'Ente Gestore del Centro di Servizio per il Volontariato lanciato da CSVnet che sta portando all'uniformazione delle stesure dei bilanci chiari e trasparenti in gran parte dei Centri di servizio al volontariato italiani. Il Bilancio di Esercizio dell'ente Gestore è composto da quattro documenti: lo Stato Patrimoniale, il rendiconto gestionale, il prospetto di sintesi di rendicontazione attività e la Nota Integrativa.

Il terzo settore nel welfare italiano. Le linee guida di riforma del terzo settore delineano anche alcune novità sostanziali sui modelli di welfare. Come abbiamo visto l'ammodernamento delle modalità di erogazione o organizzazione dei servizi di welfare è uno degli obiettivi concreti della riforma. Il modello, o i modelli, di welfare italiano, come è noto, non stanno reggendo ai cambiamenti

sociali, istituzionali e demografici e il terzo settore è parte di questo modello in sofferenza. Nel Rapporto Annuale 2014 l'Istat sintetizza così l'apporto e la problematicità del terzo settore nel welfare: “Nell’ambito dell’assistenza sociale e della sanità -scrive l’Istituto di Statistica-, il settore del non profit svolge un ruolo crescente sul piano del welfare, tuttavia alcune evidenze segnalano delle potenziali fragilità. In particolare, l’eterogeneità della distribuzione territoriale evidenzia una carenza nel Mezzogiorno, l’eterogeneità nella dimensione delle istituzioni, misurata in termini di numero di dipendenti, rivela una realtà parcellizzata con una elevata frequenza di piccole unità, soprattutto nel Mezzogiorno. Dal punto di vista delle risorse, le istituzioni nei due settori sono fortemente dipendenti da finanziamenti pubblici. Quindi in periodo di contrazione della spesa pubblica, come quello attuale, la sopravvivenza di molte realtà del non profit potrebbe essere a rischio”.

Le linee guida del governo introduce, da una prospettiva di terzo settore, alcuni strumenti operativi per facilitare l’ammodernamento del welfare, in particolare si introducono alcuni elementi che potrebbero segnare un cambiamento di paradigma del welfare. Come la disciplina sperimentale del “voucher universale per i servizi alla persona e alla famiglia” che faciliti la strutturazione del secondo welfare e l’aggiornamento della legge 328 sui servizi sociali “con riferimento alla programmazione e gestione dei servizi sociali ai fini della definizione di nuovi criteri e moduli operativi per assicurare la collaborazione degli enti non profit alla programmazione e non solo all’esecuzione delle politiche pubbliche a livello territoriale”. Sono alcuni dei possibili elementi di innovazione del welfare sociale che necessita sempre più, anche e soprattutto a livello locale, di essere rinnovato. In questo senso una posizione di primaria

importanza la posizione di Acri, l'Associazione di Fondazioni e Casse di Risparmio. L'assemblea svoltasi nel mese di maggio 2014 ha approvato le linee programmatiche comuni per rendere sempre più efficace l'intervento delle Fondazioni di origine bancaria sul fronte del welfare, un settore a cui ogni anno gli enti destinano intorno al 30%¹⁰⁸ delle loro erogazioni filantropiche. L'idea è quella di sviluppare forme innovative nel campo dell'assistenza sociale che, facendo leva sul principio di sussidiarietà, promuovano la formazione di un welfare di comunità, ovvero un welfare basato su una pluralità di soggetti, ma anche di soluzioni, in cui sostenibilità, equità, accesso e responsabilità si articolino in formati nuovi e trovino un baricentro essenziale nel territorio e nella comunità, comunque definita.

Il documento dell'Acri è stato predisposto da un apposito Gruppo di Lavoro e indica tre priorità a cui ispirare gli interventi nell'area socio-assistenziale: individuare modelli capaci di perseguire obiettivi sia di efficacia che di efficienza; implementare interventi che sviluppino o potenzino le risorse umane e professionali, nonché le reti presenti sui territori; promuovere sistemi di “governo comunitario” e di erogazione dei servizi in grado di integrare in modo virtuoso, in una logica di sussidiarietà, le risorse pubbliche e quelle private disponibili.

10.3 Le riforme necessarie per lo sport.¹⁰⁹

Il mondo dello Sport in questo periodo è molto attento all'evoluzione di due importanti proposte di legge.

Quella più interessante che potrebbe essere recepita dalla Riforma, fu presentata il 25/7/2013 ad opera del Deputato Di

¹⁰⁸ 300 milioni di euro nel solo 2012

¹⁰⁹ Cfr nota presente in rete di **SIMONE BOSCHI** COMMERCIALISTA – REVISORE LEGALE DEI CONTI- CONSULENTE IN MANAGEMENT DELLO SPORT

Lello e reca “disciplina delle associazioni sportive dilettantistiche e disposizioni per la promozione della loro attività”. In esso viene trattato il requisito sportivo dilettantistico, attribuito dal Coni con il riconoscimento ai fini sportivi del club, sancito con l’iscrizione al registro nazionale delle Associazioni e Società Sportive al termine di una procedura di natura amministrativa. Tale requisito e la sua attribuzione furono oggetto di una profonda analisi grazie ai lavori del Tavolo Tecnico fra CNDCEC, CONI e Agenzia Entrate e della stessa commissione di studio sulle problematiche fiscali degli enti sportivi dilettantistici presso lo stesso Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Ne nacque un interessante documento nel quale si definiva e si trattava l’anzidetto requisito: fu consegnato ai componenti istituzionali del Tavolo Tecnico. Il progetto di legge Di Lello conserva la corrente previsione normativa secondo cui, per ottenere e mantenere l’anzidetto requisito, gli statuti delle ASD e SSD devono essere conformi alle prescrizioni indicate dall’art. 90, commi 18 e 18bis, della L. 289/2002. Dunque il progetto di legge partiva abbastanza bene per poi sterzare repentinamente verso quello che appare il suo vero intento: intervenire in ambito tributario e trattare talune agevolazioni già previste dalle norme vigenti, prima fra tutte l’elevazione da 250 a 300mila Euro del limite di ricavi previsto dalla L. 398/91. Viene da riflettere sul fatto che la proposta di legge rimandi alle clausole statutarie previste dall’art. 90, necessarie per il riconoscimento ai fini sportivi, ma, una volta entrata nell’ambito tributario, niente dica su quelle invece sancite dall’art. 148 Tuir, indispensabili per accedere alle agevolazioni fiscali.

In merito alle spese di pubblicità, la norma si sofferma a ribadirne il riconoscimento in regime di L. 398 ma purtroppo evidenzia un forte limite laddove non interviene in merito

all'annosa disquisizione fra pubblicità e rappresentanza¹¹⁰ per la quale invece è attesa un'interpretazione autentica che rimetta ordine dopo lo scompiglio provocato dalla Cassazione con ordinanza n. 17645 del 18/7/2013 postasi in conflitto con il comma 8 dell'art. 90 della L. 289/2002. Il progetto di legge Di Lello va poi ad alzare l'asticella di alcune agevolazioni fiscali:

- eleva l'importo su cui calcolare la detrazione Irpef del 19% ex art. 15 Tuir¹¹¹ da 1.500 a 2.000 euro;
- eleva il limite esentivo Irpef dei compensi pagati agli istruttori dilettanti ex art. 67 m) da 7.500 a 10.000 euro;
- estende la decommercializzazione oggettiva dei proventi per somministrazioni di pasti alle ASD/SSD come già previsto dalla L. 383/2000 per le associazioni di promozione sociale non intervenendo però ad armonizzare il comma 4 dell'art. 148 del Tuir;
- infine rimodula lievemente scaglioni e aliquote da applicare ai compensi sportivi dilettantistici: esenzione fino a 10mila euro, ritenuta d'imposta pari all'aliquota del primo scaglione Irpef fino a 25mila, ritenuta d'acconto oltre tale limite.

La più sorprendente novità contenuta nella proposta di legge Di Lello è la previsione di un vero e proprio condono fiscale per i club, volto a chiudere ogni tipo di annualità non accertata, accertata, oggetto di ricorso, con decisione di primo grado già emessa, ecc.

¹¹⁰ Cfr art. 108 Dpr 917/86.

¹¹¹ erogazioni liberali a ASD/SSD

