SAN MARCO DEI CAVOTI

5 Dicembre 2015

San Marco dei Cavoti, 5 dicembre 2015

SIMONE BOSCHI

Commercialista, Revisore Legale dei Conti

Consulente in Management dello Sport

Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Firenze – Ruolo 549/A

VIALE DEI MILLE 73 – 50131 FIRENZE

Telefono 055 573040 – Telefax 055 577262

info@studioragboschi.com

il rendiconto

- racconta ai soci la gestione (approvazione)
- dimostra l'operato del Consiglio (responsabilità)
- evidenzia pregi e difetti di un anno di attività
- è strumento di miglioramento per l'anno di poi
- segnala e tiene sotto controllo poste critiche
- fa capire se il club è capace di autofinanziarsi
- è strumento di pianificazione (investimenti)
- è strumento di capacità e di garanzia (banche)
- mostra se occorrono garanzie ex art. 38 c.c.
- riassume una corretta contabilità
- evidenzia le voci fiscalmente rilevanti
- è obbligatorio per agevolazioni fiscali (148/8 Tuir)
- mostra il patrimonio del club

IL DILIGENTE PERCORSO CONTABILE

TRACCIABILITA' – DIMOSTRABILITA' – ATTENDIBILITA'

- *La scheda "cassa" accoglie ogni riscossione o pagamento: periodica "conta di cassa" effettiva (v. verifiche fiscali)*
- *Evitare di ricevere scontrini fiscali (non giustificativi, non intestati)*
- *Evitare registrazioni cumulative se non si è in grado di dimostrare il relativo dettaglio (es. incassi quote di un giorno)*
- *Attenzione alla tracciabilità per le transazioni >999,99 euro:*
  *- **sanzione** da €258,23 a €2065,83 (art. 11 Dlgs.471/97)*
  *- **decadenza L. 398/91** dal mese successivo all'infrazione (Ris. 102/E del 19/11/2014)*

  La violazione della tracciabilità è pericoloso elemento su cui può essere costruito un accertamento fiscale
- *N.B. il limite di 999,99 euro non può essere "frazionato" eccetto che per accordi contrattuali (pagamento rateale)*

IL DILIGENTE PERCORSO CONTABILE

RENDICONTO ANNUALE

avanzo/disavando di cassa ≠ avanzo/disavanzo di gestione

Avanzo/disavanzo di gestione ↔ patrimonio (fondo comune)

Art. 38 c.c. "*che abbia agito in nome e per conto*" → non vige l'art. 1944 c.c. (no "preventiva escussione" sull'associazione)

La prima responsabilità del consiglio direttivo è verso i soci !

IL DILIGENTE PERCORSO CONTABILE

CONTABILITA' ORDINARIA

art. 14 DPR 600/73 e seguenti

- prima nota giornaliera
- libro giornale (movimenti giornalieri)
- libro inventari
- registri IVA (corrispettivi, fatt. emesse, fatt. fornitori)
- schede analitiche dei conti
- redazione bilancio (stato patrimoniale, conto economico, relazione o nota integrativa)
- registro dei beni ammortizzabili
- non è prevista la contabilità per cassa: la si attinge dalle schede cassa e banca in ordine cronologico

IL DILIGENTE PERCORSO CONTABILE

CONTABILITA' SEMPLIFICATA

art. 18 DPR 600/73 e seguenti

- ~~prima nota giornaliera~~
- ~~libro giornale (movimenti giornalieri)~~
- ~~libro inventari~~
- registri IVA (corrispettivi, fatt. emesse, fatt. fornitori)
- schede analitiche dei conti **economici**
- redazione bilancio (stato patrimoniale, conto economico, relazione ~~o nota integrativa~~)
- registro dei beni ammortizzabili
- non è prevista la contabilità di cassa **ma è consigliabile mantenere la prima nota giornaliera**

IL DILIGENTE PERCORSO CONTABILE

REGIME FORFETARIO ENTI NON COMMERCIALI

art. 145 DPR 917/86 (per attività **profit**):

- registri IVA (corrispettivi, fatt. emesse, fatt. fornitori)
- schede analitiche dei conti **economici**
- redazione rendiconto (e relazione di missione)
- **mantenere la prima nota giornaliera cassa**

ricavi **commerciali**		coefficiente redditività
prest.servizi	fino a 15.493,71	15%
prest.servizi	15.493,71//185.924,48	25%
altre attività	fino a 25.822,84	10%
altre attività	25.822,84//516.456,90	15%

IL DILIGENTE PERCORSO CONTABILE

REGIME FORFETARIO L. 398/91 (attività **profit**): ricavi commerciali non superiori a 250.000€

- ESONERO DALLA TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI PREVISTE DA LEGGI FISCALI
- ESONERO DALLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA (MA NON DEL MODELLO IRES/IRAP)
- OBBLIGO CONSERVAZIONE E NUMERAZIONE DEI DOCUMENTI CONTABILI E FISCALI
- TENUTA PROSPETTO D.M.11/2/97 (nel quale annotare i corrispettivi e gli altri proventi commerciali)
- VERSAMENTO IVA TRIMESTRALE pari al 50% dell'IVA sulle operazioni attive “profit”
- REDDITO: coefficiente 3% su ricavi profit → IRES 27,50%
- VAL. PRODUZIONE: reddito ai fini Ires/398
  + retribuzioni e compensi occasionali
  + interessi passivi
  - eventuali deduzioni spettanti
  → IRAP 3,90%

IL DILIGENTE PERCORSO CONTABILE

REGIME FORFETARIO L. 398/91 (attività **profit**): ricavi commerciali non superiori a 250.000€

IL SUPERO DEL LIMITE FA PERDERE IL REGIME DAL MESE SUCCESSIVO

ATTENZIONE

- esonero dalla tenuta delle scritture contabili previste da leggi fiscali

  NON SIGNIFICA

  esonero dalla **contabilità dell'associazione** né
  esonero dalla redazione del **rendiconto** (e relazione) e dalla sottoposizione all'assemblea (previa convocazione) ai fini dell'**approvazione**

- OPPORTUNO (non obbligatorio): tenere libro soci, libro verbali del consiglio direttivo, libro verbali assemblea degli associati
  → raccontano e dimostrano la vita associativa a soci e futuri consiglieri

è necessario dimostrare (ai **soci**, ai **terzi**, al **fisco**) che:

- il Consiglio ha svolto il suo mandato di gestione
- l'assemblea (i) è stata convocata, (ii) è stata resa partecipe, (iii) ha approvato il rendiconto e l'operato del Consiglio

requisito CONI e requisiti tributari

Art. 90 L. 289/2002

- affiliazione + Registro CONI
  se statuto conforme comma18:
- requisito sportivo dilettant.

↓ ↓

L.398/91 L.342/2000

- IVA 50% Art. 67/m Tuir
- REDDITO 3% ↓

0% > 7.500
23% 7.500/28.158
Irpef > 28.158

esenzione Irpef non significa esenzione Enpals

Art. 148 Dpr 917/86

decommercializzazione:

- **generica** (co.1):
  quote associative per tutti
- **speciale** (co.3):
  proventi corsi solo per chi ha:
  requisito sportivo dilettantist.
  statuto conforme al co.8

Agevolazioni Tributarie allo Sport Dilettantistico

Laddove lo Stato non è in grado di intervenire direttamente a sostegno finanziario dello sport dilettantistico, **auspica** che il settore sia in grado di reperire fonti autonomamente, tanto che ha previsto una serie di norme agevolative volte a diminuirne il peso fiscale, **a condizione del rispetto di una serie di vincoli formali e sostanziali** con cui dimostrare la piena meritevolezza nel tempo

… esempi:

148 Tuir: decommercializzazione generale e speciale

149 Tuir: prevalenza attività commerciale non per le ASD

108 Tuir-Ris.57/E/2010: natura spese di pubblicità

Art. 15 Tuir *i-ter):* detraibilità erogazioni 1500€

Art. 15 Tuir *i-quinquies)*: spese iscrizione attiv.sportiva

L. 398/91: forfait imposte, esoneri contabili...

… e l'inquadramento lavoristico?

CCNL IMPIANTI SPORTIVI

CCNL IMPIANTI SPORTIVI applicato a:
centri sportivi polivalenti,indoor e outdoor; palestre e scuole ove si insegnino discipline agonistiche e non, b.building, alzate di potenza, attrezzistica, ginnastica artistica, arti marziali, boxe, sport da combattimento in genere, fitness, posturale, rilassante, rassodante, dimagrante, stretching, yoga, danze, aerobica, step. Centri fitness, strutture con offerta motoria finalizzata a prevenzione, mantenimento e miglioramento del benessere psico-fisico della persona. Corsi di ginnastica individuale/di gruppo, in sale libere/attrezzate o acqua; servizi affiancati di cura della persona, trattamenti estetici, massofisio-terapia, medicina naturale (shiatsu, ayurveda, riflessologia plan-tare), sauna, bagno turco, idromassaggio. Centri benessere [distinti dai centri fitness per la minor offerta attività motorie e prevalenza servizi di cura alla persona]. Centri natatori/piscine, per svolgimento di attività motorie in acqua, ludiche o sportive: nuoto, nuoto pinnato e sincronizzato, attività subacquee, pallanuoto, tuffi, addestramento al salvataggio, acquafitness, acquagym, idrospinning. Campi da tennis squash, golf e minigolf, calcio, calcetto, rugby e baseball, pallavolo, basket, pallamano, beachvolley.
Maneggi e centri ippici, dove, oltre alle tradizionali attività si svolgano ponytrekking e attività turistica e ippoterapia; piste per atletica leggera, pattinaggio sia a rotelle che su ghiaccio, hockey, bowling e bocce, sferisteri, campi per il gioco del pallone elastico e pallavolo, laghetti per pesca sportiva, strutture per tiro a volo, tiro con l'arco, tiro a segno, centri finalizzati all'attività di orienteering, trekking, arrampicata e mountainbyke, centri per canottaggio, canoa, kayak su fiumi, torrenti, corsi d'acqua, bacini artificiali, navigli, piscine, centri per biliardo e tennis da tavolo, centri per le attività di volo

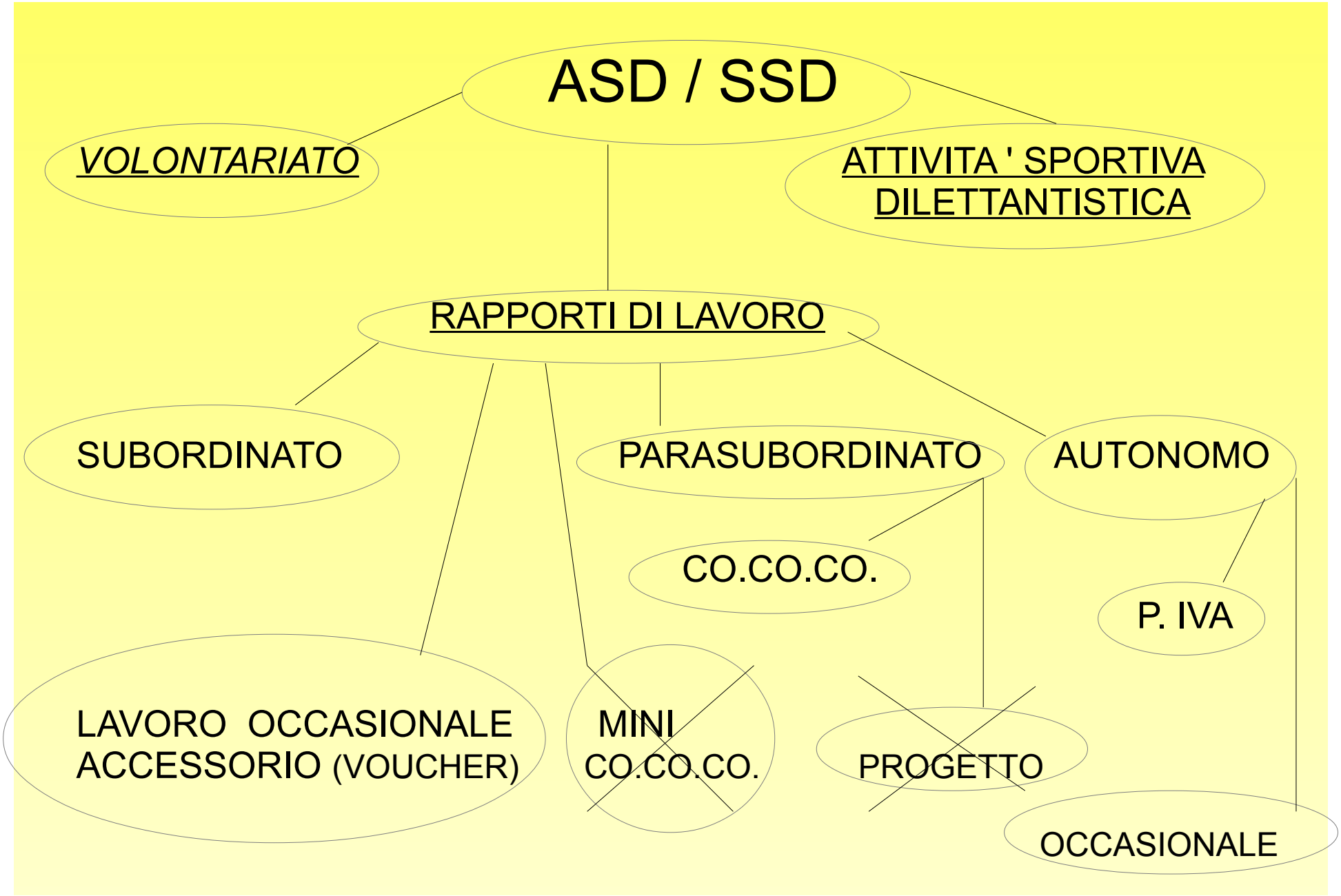
il lavoro dopo il jobs act

Art. 409 c.p.c.: corretta qualificazione del rapporto
continuità, coordinazione, monocommittenza, eterodeterminazione delle attività (2094 – 2104 c.c.), subordinazione gerarchica

contratti a progetto in corso: validi fino a scadenza

salvaguardia delle prestazioni rese ai fini istituzionali in favore di asd/ssd affiliate a fsn/eps/dsa riconosciuti dal Coni

il lavoro dopo il jobs act



ENPALS

- ente previdenziale di riferimento
- DM 15/3/2005: adeguamento categorie lavoratori assicurati obbligatoriamente:

  istruttori, **addetti agli impianti e circoli sportivi**, palestre, sale fitness, stadi, sferisteri, campi sportivi, autodromi;

  direttori tecnici, **massaggiatori**, **istruttori**, **dipendenti delle società sportive**;

  atleti, allenatori, direttori tecnico-sportivi, preparatori atletici delle società del calcio professionistico e delle società sportive professionistiche

MINISTERO DEL LAVORO – comunicazione 16/7/1987
INPS – circolari 58/1997 e 108/2000
CORRETTO INQUADRAMENTO RAPPORTO LAVORATIVO

- Mancata imposizione di un orario stabilito
- Compenso determinato in relazione alla professionalità e alle singole prestazioni
- Assenza di vincoli e sanzioni disciplinari
- Libera scelta del collaboratore sulle modalità tecniche di svolgimento dell'attività
- Volontà dei contraenti ad escludere la subordinazione
- Organizzazione imprenditoriale a monte del prestatore

<u>esperienza maturata a seguito accessi ispettivi</u>:

- Prevalenze rispetto alle altre attività svolte dal prestatore: (i) caratteristiche attività, (ii) tempo, (iii) reddito
- Caratteristiche e professionalità del prestatore
- Pluralità di committenti sportivi

co.co.co. amministrative-gestionali

art. 67/m Dpr 917/86

"*collaborazione nell'attività amministrativa e di gestione dell'ente*" (Ag. Entrate Circ. 21/E/2003)

SI':

- personale di segreteria
- prima nota e contabilità
- raccolta iscrizioni
- direttori sportivi

NO:

- consulenti corsi e abbonamenti
- promotori -venditori - telefonisti (marketing)
- receptionist

sono contratti di collaborazione coordinata e continuativa, quindi:

- NO vincolo di subordinazione
- SI' inserimento nell'organizzazione economica del committente
- SI' coordinamento con il committente
- NO di natura professionale

ipotesi di protocollo di intesa con le Direzioni Provinciali del Lavoro, in attesa di un intervento normativo

In linea di principio si può dire che le prestazioni derivanti da ingaggio sportivo o da co.co.co. sportiva non possono essere considerate tali quando rese da soggetti per i quali le prestazioni descritte rappresentino la principale occupazione in ordine al tempo impiegato o al reddito percepito.

Fatta salva la natura del rapporto che deve restare in ambito “dell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, possiamo individuare tre eccezioni:

b.1) i soggetti iscritti a corsi universitari regolarmente seguiti;

b.2) i titolari di reddito di pensione;

b.3) i soggetti che svolgono, anche verso più ASD / SSD, prestazioni di cui all’art.67 comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per un numero giornaliero di ore complessivamente non superiore a tre, e comunque per un numero di ore settimanali complessivamente non superiore a quindici.

Va evidenziata la responsabilità esclusiva del prestatore nel comunicare con tempestività al committente il superamento del limite economico di cui all'articolo 69, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché le variazioni o la decadenza dei requisiti appena elencati.

Le proposte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

In attesa di una revisione, razionalizzazione e ricodificazione dell'intera normativa contabile, fiscale e previdenziale inerente sport e (in generale) terzo settore, i Commercialisti hanno proposto alcuni emendamenti alla normativa vigente e a quella in iter, finalizzati a rafforzare alcuni principi basilari e ad evidenziare aspetti che meritano una maggiore attenzione. Occorre ad esempio tornare nuovamente sulla deducibilità delle sponsorizzazioni; ma più in generale si è voluto dimostrare che determinati ambiti o ruoli tipici della pratica sportiva dilettantistica, peraltro già monitorati dai verificatori in occasione dei controlli fiscali, ove curati tempestivamente ed in sinergia con il Coni e le FSN-EPS-DSA di affiliazione, possono assurgere a elemento probante del corretto comportamento del club.

Le proposte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili: **sponsorizzazioni e pubblicità**

Dpr 917/86 - Art. 108: parla delle spese <u>relative a piu' esercizi</u>
<u>Spese di Pubblicità e Propaganda</u>: deducibili 100% nell'esercizio o in 5 quote costanti
<u>Altre spese relative a piu' esercizi</u>: deducibili entro la quota imputabile a ciascun esercizio.
→ *contratto di sponsorizzazione riferito ad una sola stagione: è spesa relativa a più esercizi?*
→ *anno solare cui è generalmente riferito il bilancio: diverso da stagione sportiva!*

L.289/2002 art.90 c.8: <u>deducibilità fiscale sponsorizzazioni = spese di pubblicità</u> (100%)

Circolare Agenzia Entrate 21/E 22/4/2003: l'agevolazione è subordinata a due condizioni:
- corrispettivi destinati alla **promozione dell'immagine o dei prodotti** del soggetto erogante;
- a fronte dell'erogazione va riscontrata una specifica attività del beneficiario (no liberalità, sì sinallagma)

Cassazione (27 aprile 2012 n. 6548): "*inerenza della spesa*"; "*beneficio commerciale derivante dalla spesa*"; "*onere della prova*" (l'agevolazione recata dalla L. 289 si arena)

Decreto Semplificazioni (art. 29 D.Lgs. 175/2014): modifiche al sesto comma dell'articolo 74 del DPR 633/72 in materia di forfetizzazione dell'**IVA** per i proventi da sponsorizzazioni di società e associazioni sportive dilettantistiche (detrazione forfetaria 50% estesa anche a sponsorizzazioni).
Almeno in ambito IVA si raggiunge un soddisfacente traguardo....

Le proposte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili: **sponsorizzazioni e pubblicità**

… resta tuttavia la problematica ai fini delle imposte sul reddito, di estrema importanza per chi voglia erogare somme a beneficio di un club e intenda valutare gli eventuali benefici tributari che possono derivare.

O si modifica l'art. 108 TUIR, oppure si prova a "blindare" l'interpretazione autentica data dalla L. 289, che estendeva la deducibilità integrale alle spese di sponsorizzazione.

Se infatti è vero che il legislatore della L.289 consentiva espressamente detta estensione senza porre alcuna condizione, occorre ricondursi alla sua volontà senza contaminazioni giurisprudenziali.

Si ritiene che un concreto intervento sull'articolo 108 del Dpr 917/86 possa attuarsi solamente nell'ottica di una formulazione "quadro" della normativa sullo sport; vista tuttavia la condivisibile urgenza di contribuire a garantire **certezza del diritto**, anche al fine di ridurre e risolvere il contenzioso tributario sull'argomento, si ritiene opportuno che il Legislatore richiami, rafforzi e protegga i principi secondo cui fu promulgato il comma 8 dell'articolo 90 della L. 282/2002.

Viene pertanto proposto proposto un emendamento con il testo seguente:

La presunzione assoluta contenuta nel comma 8 dell'articolo 90, circa la natura di spese di pubblicità interamente deducibili nell'anno in cui sono state sostenute o in cinque rate annuali costanti, ai sensi dell'articolo 108, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, delle somme corrisposte alle associazioni e società sportive dilettantistiche anche a titolo di sponsorizzazioni, non può essere derogata.

Le proposte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili: **attività sociale: decommercializzazione assoluta**

Considerata la propensione a salvaguardare sempre più il concetto di **attività sportiva a rilevanza sociale**, è opportuno verificare il grado di sensibilità del legislatore fiscale di fronte ad una coraggiosa provocazione agevolativa totale e definitiva, da cui potrebbero derivare anche benefici fiscali per lo sport dilettantistico quando rivolto a determinate categorie di praticanti.

Riformulazione del 2° periodo del primo comma dell'art. 143 del DPR 917/86

(...)

Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali:

a) le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

b) le prestazioni di servizi ancorchè rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente nei confronti di: minorenni, soggetti di età superiore a 60 anni, soggetti portatori di disabilità o rientranti nei programmi di recupero dal disagio sociale.

Le proposte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili:

Riformulazione del terzo comma dell'art. 148 DPR 917/86

In molte Regioni, la normativa sull'attività sportiva, sugli impianti sportivi e sulle norme sanitarie dello sport (tributate dall'art. 117 Cost.) fa riferimento ad un "**responsabile tecnico**" o "**istruttore della pratica sportiva**" (laureato in scienze motorie / Isef) con ruolo di moderno direttore sportivo che si occupi della strutturazione dei corsi, dell'attività didattica, del coordinamento fra dirigenza e istruttori, che sia altresì formato per il controllo degli atleti-frequentatori in ordine alla certificazione medica di idoneità, per l'uso del defibrillatore, per la verifica del rispetto della sicurezza dei locali (affluenza, capienza, permanenza, esodo d'urgenza, ecc.), per la verifica del progresso dell'atleta e passaggio al livello di apprendimento superiore, per dare un giudizio su qualità ed effettività dei corsi anche al fine di dimostrarne l'avvenuto svolgimento in coerenza con il programma sportivo annuale.

Al fine di evidenziare l'importanza di tale ruolo gli si è voluta abbinare rilevanza "fiscale" prevedendone la presenza in statuto e negando la decommercializzazione speciale ove il club ne sia privo.

Ulteriore dimostrazione dell'effettivo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica sta nella previsione statutaria che il club deliberi annualmente un programma delle attività sportive da depositarsi alla FSI/EPS/DSA, così consentendo ai Comitati Provinciali di intervenire tempestivamente qualora sia ravvisata una carente strutturazione dei corsi, a beneficio e tutela degli stessi club.

Le proposte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili:

Riformulazione del <u>terzo comma</u> dell'art. 148 DPR 917/86

Per le associazioni (…) sportive dilettantistiche, (...) 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 o società sportive 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. <u>Per le associazioni sportive dilettantistiche tali attività dovranno essere svolte sotto la direzione e controllo di un Istruttore della Pratica Sportiva di cui all'articolo 148 comma 8 lettera g) in aderenza al Programma Sportivo Annuale redatto dall'associazione ai sensi dell'art.148 comma 8 lettera h)</u>.

Le proposte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili:

Introduzione lettere aggiuntive al comma 8 art. 148 DPR.917/86

g) obbligo di nominare internamente all'associazione o società sportiva uno o più Istruttori per ogni Pratica Sportiva promossa, la cui idoneità all'insegnamento sia riconosciuta dal Coni o dalle Federazioni Sportive, dagli Enti di Promozione Sportiva e dalle Discipline Sportive Associate presso cui l'associazione o società sportiva è affiliata.

h) obbligo di redigere un Programma Sportivo Annuale da depositarsi all'atto della prima iscrizione o affiliazione e di ogni successivo rinnovo annuale presso la Federazione Sportiva, l'Ente di Promozione Sportiva o la Disciplina Sportiva Associata.

Associato, Tesserato, Socio, Frequentatore...

1) E' AMMESSA LA DECOMMERCIALIZZAZIONE PER I MERI "TESSERATI" (NON ASSOCIATI) DELLE ASD: LA NORMA E' SCRITTA NEL TERZO COMMA DELL'ART. 148 DPR 917/86

2) DALLE MODALITA' DI TESSERAMENTO SI CAPISCE SE IL CLUB HA NATURA "PROFIT"
…. *siamo sicuri che la norma è di portata tributaria?*

CIRCOLARE MINISTERO DELL'INTERNO 14 GIUGNO 1984, N. 12388/4109: attività di spettacolo e trattenimento nei locali dei circoli privati; carattere privato o pubblico del locale (recepisce la Circolare n. 10.15506/13500 del 19/5/1984 - Dipartimento di Pubblica Sicurezza)
(…) circoli o clubs privati svolgenti un'attività i cui caratteri sono tali da farla assimilare agli spettacoli ed ai trattenimenti pubblici, per i quali, com'è noto, è prescritto il rilascio di specifiche autorizzazioni di polizia...
(...) mancanza di espressa disciplina legislativa che definisca i connotati dei circoli privati.. non facile soluzione...
(…) necessità di salvaguardare i diritti di riunione e di associazione riconosciuti a tutti i cittadini dalla Costituzione
(...) si impone l'obbligo di far rispettare le norme poste a tutela dell'ordine pubblico, della sicurezza e della incolumità pubblica nei casi non infrequenti in cui venga a rilievo che i trattenimenti o gli spettacoli svolgentisi in circoli asseriti come "privati" siano in effetti destinati al pubblico, ossia a chiunque abbia interesse ad assistervi..
*(…) richiamare la sentenza della **Corte Costituzionale n. 56 del 9 aprile 1970**, secondo cui **ad un determinato locale va in genere attribuito il carattere di locale "pubblico" quando si accerti, con un giudizio sintetico e induttivo, che in esso si svolga una attività professionalmente organizzata a scopo di lucro***
*(…) **assoggettabili alla normativa sugli spettacoli e trattenimenti pubblici** i locali che, ancorché asseriti come privati, presentino i seguenti elementi:*
*a) pagamento del **biglietto d'ingresso effettuato volta per volta anche da non soci o rilascio, senza alcuna formalità particolare, di tessere associative a chiunque acquisti il biglietto stesso**;*
*b) **pubblicità degli spettacoli o dei trattenimenti, a mezzo di giornali, manifesti, ecc., destinati all'acquisto o alla visione della generalità** dei cittadini;*
*c) complessità del locale dove si svolge l'attività, nel senso che appaia trattarsi di **struttura avente caratteristiche tali da essere impiegata in attività di natura palesemente imprenditoriale**;*
*d) **rilevante numero delle persone che accedono** ai locali del circolo. A questo riguardo si ritiene possa farsi riferimento al criterio previsto dal D.M. 16 febbraio 1982 che impone l'obbligo alla certificazione antincendi per i locali di spettacolo e trattenimento in genere, **con capienza superiore a 100 posti**.*

Associato, Tesserato, Socio, Frequentatore...

L'ammissione del nuovo associato: modalità "immediata" o "differita"?

Art. 18 Cost. – I cittadini hanno diritto di **associarsi liberamente**, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale. (…)

Non si trova in diritto, né in giurisprudenza, un palese "diritto" ad essere ammessi all'associazione, anzi prevale un diverso indirizzo dottrinale secondo cui **l'associazione è un contratto per il quale non può essere aprioristicamente escluso l'ingresso di nuovi associati**, dunque **se l'associazione non prevedesse l'allargamento della base degli iscritti sarebbe vista come un'entità chiusa al pari delle società commerciali nelle quali l'ammissione di un nuovo socio è preceduta da una delibera che addirittura modifica il contratto sociale**.

La domanda di ammissione avvia un iter che si conclude con il provvedimento di accoglimento (o col rigetto), momento in cui si manifestano appunto le volontà del richiedente e dell'accogliente.

Associato, Tesserato, Socio, Frequentatore...

Art. 36 Codice Civile: "l'**ordinamento interno** e l'**amministrazione** delle **associazioni non riconosciute** come persone giuridiche, **sono regolate dagli accordi degli associati** (…)".

Trib. Verona 7/12/1987: non esiste un diritto del singolo all'ammissione in un gruppo, ma **il fondamento consensuale dell'associazione lascia ampi margini di discrezionalità nella fissazione delle regole di ammissione** che hanno efficacia meramente interna essendo poste a tutela dell'interesse dei membri attuali dell'ente.

Cass. 5191/91: l'adesione a un'associazione, presupponendo l'accordo delle parti anche in ordine allo scopo ed alle regole del suo ordinamento interno, comporta l'assoggettamento dell'aderente a siffatte regole nel loro complesso senza necessità di specifica accettazione (..) L'adesione all'associazione si perfeziona con l'**incontro delle volontà contrattuali delle parti (per la cui manifestazione non sono richieste forme particolari) cioè nel momento in cui al proponente perviene l'accettazione dell'associazione** (..)

Associato, Tesserato, Socio, Frequentatore...

<u>Modalità “differita” di accoglimento dell'aspirante socio</u>

Lo statuto prevede che *la domanda sia accolta o respinta dal consiglio direttivo, che deve riunirsi e deliberare nella seduta più prossima*

→ Fintanto che il socio non è formalmente accolto, se egli versa la quota di iscrizione, questa rischia di essere considerata incasso “profit” poiché proveniente da un soggetto non associato né tesserato, a meno che la quota versata non sia frattanto considerata una cauzione

→ in tal caso lo statuto deve precisarlo e la contabilità del club deve dimostrarlo

→ attenzione ai club dove il Consiglio non si riunisce un numero adeguato di volte da garantire la tempestiva attività istruttoria!

Associato, Tesserato, Socio, Frequentatore...

Prima modalità “immediata” di accoglimento del socio

Lo statuto prevede che ***la domanda sia accolta o respinta con provvedimento immediato del presidente o vice-presidente, che il consiglio direttivo dovrà ratificare nella seduta più prossima***

→ La ratifica può essere considerata atto formale di perfezionamento: se lo statuto non precisa che la delibera consiliare va retroattivamente ad accogliere il socio fin dalla data della sua domanda, l'eventuale riscossione di una quota di iscrizione prima della delibera consiliare rischia di essere considerata “profit” (impostazione debole)

→ Se la ratifica consiliare si limita solo ad attestare la non sussistenza dei motivi di diniego, è più facile evidenziare che l'accoglimento “vale” fin dal giorno del provvedimento immediato rilasciato dal presidente o vicepresidente.

Associato, Tesserato, Socio, Frequentatore...

Seconda modalità “immediata” di accoglimento del socio

Lo statuto prevede che ***la domanda sia accolta o respinta con provvedimento immediato del presidente o vice-presidente; il consiglio direttivo è tenuto*** (solamente) ***a verificare eventuali motivi ostativi all'accoglimento*** (senza esprimersi sulla ratifica formale).

→ Non c'è dunque alcuna effettiva ratifica consiliare: il provvedimento del presidente o vicepresidente vale per l'accoglimento; il Consiglio può annullare il provvedimento di accoglimento (dunque **non** respingere la domanda) qualora constati la sussistenza dei motivi di non accoglimento.

L'incasso simultaneo al provvedimento di accoglimento è indubbiamente “no-profit”.

Semmai, appare più debole la procedura di accoglimento, per l'assenza di un'istruttoria preliminare (v. *slide* sulla Circolare del Ministero dell'Interno sui locali di pubblico spettacolo)

da A.S.D. a S.S.D.: l'operatore sportivo cresce o fugge?

- i presupposti della pratica sportiva dilettantistica sopravvivono anche in assenza di coinvolgimento associativo;
- crisi dello sponsor → minori risorse dall'esterno;
- mecenatismo endosocetario → investimenti ancora possibili;
- patrimoni "dedicati" a impianti e attrezzature sportive, purchè capitale sociale <u>congruo</u> a garantire i terzi;
- più vicino il modello gestorio aziendale: "*meno dilettantismo nello sport dilettantistico*";
- miglior controllo, maggior rapidità decisionale e di intervento;
- limitazione delle responsabilità derivanti dagli impegni assunti;
- previsione di compensi ad amministratori che assorbono anche quelli per l'insegnamento sportivo (ove cariche concomitanti);
- nessuna imputazione di "società di fatto" in caso di controllo fiscale;
- Scritture contabili comunque obbligatorie (contabilità ordinaria): contenimento degli effetti di un controllo e maggiori *chances* di dimostrare la corretta gestione

<u>tuttavia</u>:

→ equivoco, spesso dovuto a poca conoscenza del format giuridico;
→ intento speculativo / elusivo;
→ convinzioni errate.

Art. 90 comma 1 L. 289/2002

↓

possibilità di organizzare/svolgere
attività sportiva dilettantistica
in forma di società di capitali

↓

“apertura“ nell'ordinamento sportivo,
ma
norma di portata <u>tributaria</u>:

“*le disposizioni della L. 398/91 e le altre disposizioni <u>tributarie</u> riguardanti le ASD si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro*“

in ambito fiscale, il Legislatore:

- estende spontaneamente la possibilità di reperire fonti di finanziamento in regime agevolato alle società di capitali sportive dilettantistiche;

- riconosce implicitamente che tale estensione non provoca pregiudizi a carico dell'erario

non si tratta di un intervento “spot“

La sua complessità coinvolge l'ordinamento sportivo: il successivo **comma 18** introduce una serie di clausole statutarie obbligatorie per il riconoscimento del **requisito sportivo dilettantistico**

↓

Lo stesso Legislatore che ha:

→ previsto le agevolazioni per le ASD e

→ esteso le agevolazioni alle SSD

ci indica le condizioni giuridiche-amministrative (statuto, registro Coni) con cui ottenere il riconoscimento sportivo, da cui anche la possibilità di fruire di specifici benefici fiscali.

… è nato prima l'uovo o la gallina?

L'art. 148 del Dpr 917/86 è **datato 1986**

(eredita parte dei suoi principi dall'art. 20 del DPR 598/73)

Se il Legislatore avesse voluto dirci **nel 2003** che a seguito dell'introduzione della SSD si intendevano variate o diversificate le agevolazioni già previste da oltre tre lustri per le ASD, avrebbe introdotto modifiche all'art. 148 Tuir.

Ciò non è avvenuto e così ereditiamo un impianto che va inteso adottabile anche per le SSD.

(salvo verificare che non abbia commesso qualche svista...)

In effetti, la generica previsione di estensione delle agevolazioni fiscali alle SSD (art. 90 c. 1 L. 289/2002) non lascia dubbi in merito al diritto, per le SS**D** (leggi: iscritte al registro Coni), di fruire delle agevolazioni ex art. 148/3 Tuir e, di conseguenza, di soggiacere anche alle previsioni dei commi 1 e 2 dello stesso art. 148 Tuir (confermato dalla Risoluzione 38/E/2010).

Art. 90 Commi 18-20: ***primato dell'ordinamento sportivo?***

La norma, di portata tributaria, rimanda a successivi regolamenti di contenuto non tributario, bensì ispirato dall'ordinamento sportivo:

a) contenuto dello statuto / atto costitutivo

1. assenza di fini di lucro;
2. rispetto del principio di democrazia interna;
3. organizzazione di attività sportive dilettantistiche, inclusa la didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento;
4. divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre asd/ssd nell'ambito della medesima disciplina;
5. gratuità degli incarichi degli amministratori (abrogato L. 128/2004)
6. devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento
7. obbligo di conformarsi alle norme e direttive del CONI, agli statuti e regolamenti delle FSN / EPS / DSA

Segue clausole ispirate dall'ordinamento sportivo:

b) modalità di approvazione dello statuto, di riconoscimento ai fini sportivi, di affiliazione

c) provvedimenti da adottare in caso di irregolare funzionamento o gravi irregolarità di gestione o gravi infrazioni all'ordinamento sportivo

Art. 90 comma 20:

Istituzione del Registro Nazionale CONI

Art. 90 comma 22:

per l'accesso ai *contributi pubblici di qualsiasi natura* le asd/ssd devono dimostrare l'avvenuta iscrizione al registro CONI

contributi pubblici *di qualsiasi natura*:
anche le **agevolazioni tributarie**?

Quindi:

ordinamento sportivo

↓

requisito sportivo dilettantistico

↓

iscrizione al Registro Nazionale CONI

procedimento di natura amministrativa esperito dal CONI tramite delega alle FSN/ESP/DSA per la verifica della sussistenza dei dettami ex art. 90/289

L'iter si conclude con il riconoscimento ai fini sportivi, da cui l'iscrizione nel registro CONI: è stabilito il primato dell'ordinamento sportivo rispetto alle norme generali.

<u>il requisito sportivo dilettantistico</u>:

- è attributo/revocato solo dal CONI
- non può essere inficiato / eccepito da procedimenti di natura tributaria o lavoristica

dove semmai merita riflettere?

↓

clausole statutarie (148/8 Tuir)

previste per fruire di specifiche agevolazioni tributarie (decommercializzazione redditi e iva) purché si sia già in possesso del riconoscimento ai fini sportivi (il requisito sportivo dilettantistico).

cioè:

(1) <u>rispetto delle clausole statutarie ex art. 90</u>

↓

riconoscimento ai fini sportivi

↓ ↓

ordinamento sportivo agevolazioni specifiche

(L. 398/91; art. 67/m; art. 149/4)

(2) <u>rispetto delle clausole statutarie ex art. 148</u>

↓

Decommercializzazione 148/3

clausole 148/8

a) divieto distribuzione utili

b) devoluzione del patrimonio finale allo scioglimento

c) **disciplina uniforme del rapporto associativo**

SSD? distinzione profonda fra associato e socio;
approccio dell'associato teso al ristoro ed alla condivisione
approccio del socio volto al controllo economico-gestionale
e: distinzione fra ***quota associativa*** *e* ***quota di capitale sociale***

↓ ↓

importo fisso per tutti gli associati
contributo *annuale occorrente per garantire la copertura dei costi di affiliazione e di rilascio tessera, non connesso al fondo comune; i diritti e doveri verso l'associazione dipendono dalla qualifica di associato, non dalla quota associativa.*

importo proporzionale alla sottoscrizione
titolo *attestante la titolarità pro-quota del capitale societario e dei diritti-doveri connessi alla qualifica di socio*

segue: clausole 148/8

d) obbligo di rendiconto annuale [SSD: bilancio d'esercizio]

e) eleggibilità libera degli amministratori; principio del voto singolo (2538/2 c.c.); sovranità assembleare; criteri di ammissione/esclusione soci; regolamentazione assemblea

[anche nella SSD il diritto di voto va espresso "per testa" ma la determinazione del quorum costitutivo assembleare resta regolato "per quote" visto che il Legislatore non ha previsto espressamente alcun altra modalità, ad esempio con rimando al 2538/6 c.c.]

segue clausole 148/8

f) "***intrasmissibilità e irrivalutabilità della quota o contributo associativo ad eccezione del trasferimento mortis causa***"

in caso di interpretazione pedissequa della clausola:

↓

adozione del divieto di cessione di quote anche nella SSDRL

↓

2469/2 c.c. - in caso di divieto di cessione quote:
obbligo di prevedere il diritto di **recesso**

↓

2473/3 c.c. - diritto del socio recedente di ottenere il **rimborso** della sua partecipazione al patrimonio sociale al **valore di mercato**

↓

MA: ***148/8 a) Tuir***: divieto di distribuzione di riserve/patrimonio

↓

quindi: **recesso gratuito**? risposta "pratica", non giuridica

↓

indebito accrescimento della quota dei soci superstiti

L'indebito accrescimento incide non tanto sull'esercizio del voto

(per testa: 2538/2 c.c.)

quanto per

- quorum costitutivo e durante l'assemblea
[2484/1 n.3) c.c. mancato funzionamento dell'assemblea quale causa di scioglimento]
- problematiche relative alla fiducia creditizia
- rapporto fra apporti di ciascun socio e investimenti societari
- rinunzia a finanziamenti infruttiferi, ricostituzione capitale 2447 c.c.
- “influenza dominante“ 2359 c.c. (controllo, direzione e coordinamento)

come si può capire, trattasi di problematiche molto importanti:
è pericoloso trascurarle in funzione del rispetto asettico di una clausola fiscale non chiara come il ***148/8 f)*** in ambito della SSD

con la cessione di quote a prezzo non superiore al valor nominale:

- non si interviene sul patrimonio, nè sulla sua composizione;
- non si distribuiscono riserve nè utili indiretti;
- si garantisce la sopravvivenza societaria.

.. e l'intrasmissibilità della quota (148/8 f)?

... siamo ancora sicuri che la "quota associativa" debba venir assimilata alla "quota di capitale sociale" ??

un loop irrisolto:

- il principio di intrasmissibilità della quota nella SSDRL viola il principio di trasferibilità ex 2469 c.c.:

  "le partecipazioni sono ***liberamente trasferibili*** *per atto fra vivi e per successione a causa di morte,* ***salvo contraria disposizione dell'atto costitutivo****."*

- in caso di intrasferibilità prevista da statuto: scatta l'**obbligo di prevedere il recesso** (2473 c.c.)
- in caso di recesso: **obbligo** di **rimborso** pro-quota del patrimonio a **valor corrente**
- in caso di rimborso del patrimonio: **violazione:**

  - 148/8 a) (divieto di distribuzione anche indiretta ecc.);
  - 148/8 b) (destinazione del patrimonio a terzi solo nel caso di scioglimento della società)

due scuole di pensiero sulla cessione di quote nella SSD

a) osservanza letterale e asettica della norma:

- divieto di cessione di quote
- previsione del recesso senza rimborso del patrimonio

b) comportamento concludente:
nessuna concreta violazione dell'art. 148/8

- cessione di quote al valor nominale
- integrità del patrimonio della SSD
- nessuna distribuzione indiretta di utili

sub b): **rischio decadenza** agevolazioni 148/3 Tuir.
MA: - difendibile la neutralità fiscale;
- dimostrabile l'inesistenza di violazioni sostanziali della norma.

sub a):
- possibile indebito accrescimento delle quote dei soci superstiti;
- pericolo di **simulazione** del recesso e successivo ingresso di nuovo socio con aumento di capitale (a sua volta può celare una cessione di quote con prezzo corso ma non dichiarato);

.... qual'è il male minore?

occorre andare a verificare l'intenzione del Legislatore

Di fronte al previgente divieto di trasferimento quote nella ASD (148/8 vigente dal 1986), il Legislatore nel 2002 ripropone una norma di contenuto analogo (comma 18 art. 90) finalizzata al riconoscimento sportivo dilettantistico, **non contenente il divieto di trasferimento delle quote** (l'art. 90 è scritto anche per le ASD!). Incongruenza?

Il Legislatore del 2002 si è limitato a prevedere la generica assenza di fini di lucro (quindi non c'era motivo per vietare la cessione di quote ad un prezzo non superiore al valor nominale).

Conclusione: senza alcuna espressa deroga – nell'art. 90 e soprattutto nell'art. 148 – alle superiori norme civilistiche sulla cessione quote e sul recesso, **non** si può arrivare a sostenere con un comma di natura meramente fiscale:

- che il Legislatore del 2002 abbia volutamente vietato il trasferimento quote di SSD (abbiamo dimostrato essere eseguibile senza violare norme sportive o fiscali);
- che l'assenza di una "apertura" alle quote delle SSD nel 148/8/f) significhi la conferma del divieto di cessione ai fini della fruizione delle agevolazioni 148/3.

Semmai si è di fronte ad una norma involontariamente "miope" o incompleta (una fra le tante riguardanti lo sport) ma tecnicamente superabile col comportamento concludente e il buon senso.

…. grazie per l'attenzione!!

SIMONE BOSCHI

Commercialista, Revisore Legale dei Conti

Consulente in Management dello Sport

Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Firenze – Ruolo 549/A

VIALE DEI MILLE 73 – 50131 FIRENZE

Telefono 055 573040 – Telefax 055 577262

info@studioragboschi.com