

L'inquadramento e le peculiarità di associazioni e società sportive.

□

di Marco Scianò

□

□

Incarnano i sentimenti di tanti appassionati ed interessano una molteplicità di “*stakeholders*”. Sono le società sportive, quegli Enti, in larga maggioranza a base associativa, che operano nel mondo dello sport.

I termini “società sportiva”, “associazione sportiva” sono spesso usati impropriamente nel linguaggio comune, uno alla stregua dell'altro, come veri e proprio sinonimi.

La loro peculiarità (*1), principale, consiste nel porsi sia come soggetti giuridici (nell'ottica dell'ordinamento giuridico dello Stato) che in quello sportivo (riguardo le norme sportive). Il riconoscimento della loro presenza risale alla legge 426 del 16 dicembre 1942, con la quale venne istituito il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (più semplicemente conosciuto come CONI), che ha il potere di riconoscere le suddette società, a loro volta, assoggettate al CONI stesso o, per delega, alle federazioni sportive (FSI). Trattasi di una particolare tipologia di società, senza fine di lucro, in cui eventuali utili non possono essere ripartiti fra i soci, ma devono incentivare l'attività stessa dell'organizzazione.

La loro storia, ci insegna come oggi dobbiamo considerarle società a tutti gli effetti: da squadre a società, il passo è già scritto.

Ogni associazione volontaria di persone, che si proponga di svolgere durevolmente, in maniera organizzata, una qualsiasi attività, al fine di conseguire uno scopo determinato, costituisce, per il nostro ordinamento, un'associazione.

Va premesso, che l'evoluzione storica delle associazioni sportive, segue quella delle società calcistiche, partendo dal preminente fatto, che il calcio è lo sport nazionale maggiormente radicato, con i maggiori volumi di affari e quello che ha avuto, da sempre, la maggiore preponderanza nel nostro Paese.

Le società sportive, furono costituite originariamente per consentire la pratica atletico - agonistica dei propri membri. Funzionalmente, quindi, in quanto enti associativi con scopi ricreativi, si potevano collocare nell'ambito di quelle associazioni qualificate in dottrina come mutualistiche.

Tale fenomeno, quindi, si espresse con una estrema libertà di forma e di autonomia organizzativa; l'ordinamento statale se ne interessava soltanto marginalmente, ed essenzialmente in relazione ai profili di rilevanza esterna dell'attività associativa (*norme penali e di pubblica sicurezza, riconoscimento di limitata autonomia patrimoniale, responsabilità diretta degli associati*).

In tal modo, però, la gestione e l'amministrazione relativa agli enti sportivi erano insufficientemente regolamentate, mancavano, infatti, le norme fondamentali ispirate alla chiarezza, correttezza e alla trasparenza, anche se in quel periodo i proventi movimentati dall'attività erano piuttosto contenuti.

La consuetudine del tempo voleva un "mecenate" che si rendesse personalmente responsabile per le obbligazioni sociali e che tali enti rispondessero alle esigenze di bilancio attraverso un rendiconto finanziario, all'interno del quale erano riportate sinteticamente per classi omogenee le entrate e uscite monetarie riguardanti l'esercizio.

Ovviamente in tali *rendiconti* non era presente alcuna *capitalizzazione dei costi d'acquisto* del

patrimonio giocatori, né erano evidenziati gli ammortamenti riguardanti gli oneri a carattere pluriennale. In tal modo le associazioni sportive erano gestite (2*)

“per cassa”: la differenza tra esborsi della gestione e i proventi da cessione dei giocatori e dei contributi, andava a formare il deficit, che veniva assunto dai dirigenti del Consiglio di Amministrazione al momento di subentrare ai cedenti. In tal modo non si teneva nella debita considerazione il patrimonio sociale e tantomeno quello costituito dai giocatori al quale non veniva attribuito alcun valore contabile.

Le perdite di gestione, traducendosi in consistenti esborsi da parte dei dirigenti, andavano ad accrescere ulteriormente il deficit.

La mancanza di norme precise e la diffusa prassi di compensare alcuni costi imputati ai dirigenti con taluni ricavi, dava ai valori risultanti dalla contabilità un notevole grado di incertezza.

Già a partire dagli anni '60, parallelamente alla sempre maggior importanza economica e finanziaria delle attività sportive, iniziarono ad essere palesi i problemi derivanti dall'amministrazione e dalle mancate forme di controllo delle attività gestionali delle associazioni sportive.

Conseguentemente le associazioni sportive si videro costrette ad assumere connotati di tipo imprenditoriale per far fronte alle spese crescenti, a questo punto difficilmente sostenibili unicamente dai propri aderenti.

Di pari passo a questi progressi sul piano economico, l'associazione sportiva mutò da fenomeno volontaristico in organizzazione d'impresa, venendo a modificarsi in profondità la stessa struttura plurisoggettiva dell'associazione.

Proprio in tale periodo la figura del praticante-associato viene sostituita da quella dell'atleta professionista, il quale non fa più parte della compagine associativa, composta esclusivamente da soggetti finanziatori, ma presta la propria opera a favore di questa contro il pagamento di un compenso proporzionale al livello qualitativo delle proprie prestazioni.

Ad impedire la trasformazione delle associazioni sportive in imprese era l'art. 25 del Regolamento sportivo del CONI che non lasciava alcun dubbio affermando: “Le società e le

associazioni sportive non devono avere fine di lucro³". A dispetto di ciò, in questi anni alcune società sportive, proprio per poter meglio rispondere alle dimensioni e ai connotati imprenditoriali che l'attività aveva recentemente assunto, decisero di costituirsi con forma di società per azioni, invece che, come associazione non riconosciuta. I nuovi ed evidenti aspetti imprenditoriali sempre più rilevanti resero evidente come il divieto della finalità lucrativa fosse anacronistico e necessario di revisione.

Infatti, è espressamente disposto che gli eventuali utili devono essere destinati al potenziamento dell'attuazione delle finalità sportive, di cui viene riaffermata espressamente l'essenzialità.

Le disposizioni legislative in ambito sportivo già dagli anni '70 contemplavano una nuova forma associativa: l'associazione sportiva a responsabilità limitata.

Col D.L. 14 luglio 1978, n.367, "Interpretazione autentica in tema di disciplina giuridica dei rapporti tra enti sportivi ed atleti iscritti alle federazioni di categoria", si regolamentava il rapporto tra atleti e società e più in particolare il trasferimento di un'atleta da una società ad un'altra; tale decreto (3*) disponeva che "la costituzione, lo svolgimento e l'estinzione dei rapporti tra società o le associazioni sportive ed i propri atleti e tecnici, anche se professionisti, continuano ad essere regolati, in via esclusiva, dagli statuti e dai regolamenti delle federazioni sportive riconosciute e dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano, alle quali gli atleti ed i tecnici stessi risultavano iscritti (art. 1, 1 comma). In particolare, gli atti relativi all'acquisto ed al trasferimento del titolo sportivo dei giocatori di calcio o degli atleti praticanti tali sports, nonché le assunzioni dei tecnici da parte di società od associazioni sportive, dovevano intendersi non assoggettati alla disciplina in materia di collocamento prevista dalla L. 29 aprile 1949, n. 264, e successive modificazioni".

Successivamente con la Legge del 23 marzo 1981, n. 91 Rubricata sotto il titolo (5*) "Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti" si risolsero definitivamente, le difficoltà gestionali e di bilancio incontrate dai club sportivi (specie quelli calcistici del tempo) nell'esercizio della loro attività.

Tale legge, segnò la nascita dello sport professionistico.

L'intervento legislativo fu di ampia portata ,andando a disciplinare tutte le società sportive professionistiche e si riconoscevano e regolamentavano giuridicamente e fiscalmente il lavoro sportivo e, dunque, la figura dello sportivo professionista.

Il testo di tale legge venne suddiviso in quattro Capi.

Nel primo di questi,all'art. 2, venne enunciata la definizione di sportivo professionista: "Ai fini dell'applicazione della presente legge, sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione delle federazioni sportive nazionali (FSN), secondo le norme emanate dalle federazioni stesse, con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI con la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica".

L'individuazione dello sportivo professionista e quindi del lavoro sportivo **risulta di fondamentale importanza**

, poiché a tale fattispecie si sono applicate le successive disposizioni giuridiche riguardanti la stipulazione, il contenuto e la cessione del contratto (artt. 3,4, 5 e 6) (5*)
, nonché norme relative agli assicurativi ed assistenziali (artt. 7,8 e 9).

Tale intervento legislativo pose chiarezza sul rapporto sportivo, in base al quale si individuavano, due opposte tendenze di pensiero. Una, riconduceva l'attività sportiva al rapporto di lavoro subordinato o autonomo; l'altra, collegava il lavoro dello sportivo a fenomeni particolari, non riconducibili a qualificazioni tipiche e a discipline di tipo comune. Per cui venne, finalmente, identificato lo strumento principe attraverso cui le società sportive regolavano il rapporto con gli atleti: il contratto di lavoro subordinato.

Nel Capo secondo venne introdotta la possibilità di scegliere la forma sociale. Al modello già utilizzato della società per azioni viene affiancato quello della società a responsabilità limitata.

Un altro aspetto importante introdotto in questo Capo riguardava il sistema dei controlli, creando una stretta interrelazione tra i controlli devoluti all'autorità giudiziaria dello Stato e quelli di competenza dell'autorità sportiva. Tale interrelazione venne progettata in maniera tale che i due livelli di controllo fossero in reciproco condizionamento, cosicché il mancato superamento di uno dei due agisse anche sul piano dell'ordinamento parallelo.

Nella pratica ciò fu particolarmente evidente per quanto riguarda la costituzione della società: infatti, senza l'affiliazione alla federazione sportiva nazionale riconosciuta dal CONI, la compagine sportiva non avrebbe potuto ottenere l'omologazione; d'altro canto, senza l'omologazione del tribunale l'affiliazione sarebbe stata priva di efficacia e alla società sarebbe stato inibito di svolgere l'attività sportiva.

1.2 Associazioni sportive dilettantistiche e società di capitali.

La Giurisprudenza sancisce che l'attività sportiva dilettantistica possa essere svolta nella forma di associazione sportiva dilettantistica o di società sportiva dilettantistica (sia come società di capitali che come società cooperativa senza scopo di lucro)

La circolare Ministeriale (Ministero delle Finanze), del 12 maggio 1998 n° 124/E precisa che: "[...] sono considerate tali le Associazioni senza scopo di lucro, affiliate al CONI, alle Federazioni Sportive Nazionali, agli Enti di promozione sportiva, che svolgono attività sportiva dilettantistica compresa l'eventuale attività didattica".

Secondo l'art. 90, comma 17, L.n 289/2002 della Finanziaria del 2002, i soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica possono assumere forma di:

-associazioni non riconosciute (art. 36 e ss del C.C): rappresentano la maggior parte delle associazioni oggi in attività;

-associazioni riconosciute (DPR 10 febbraio 200 n.361): hanno riconosciuta la personalità giuridica da parte del Prefetto o dalla Regione. Ciò consente di attribuire loro autonomia patrimoniale, ovvero capacità della società a fare fronte, con le "proprie forze", alle obbligazioni contratte verso terzi; essa consente, anche, di scindere la responsabilità degli amministratori da quella dell'associazione;

- società sportive dilettantistiche costituite nella forma di società di capitali e di società cooperative senza fini di lucro : l'art.90 ha sancito che l'attività dilettantistica possa esser svolta anche sottoforma di società, a patto che non vengano distribuiti gli utili.

□

1.3 Regime ordinario e Regime forfettario (L.398 del 16 dicembre 1991).□

□

I regimi contabili a cui possono esser soggette associazioni e società sportive sono: il regime cosiddetto "*super semplificato*", il Regime forfettario (ex L. n. 398/1991), il Regime di contabilità semplificata, il Regime di contabilità ordinaria. Per completezza d'informazione, esiste anche un quinto regime di contabilità, riservato alle Onlus. Tuttavia i regimi principalmente adottati sono quello ordinario e quello forfettario.

La Legge del 16 dicembre 1991 n°398, ha introdotto il regime forfettario per le associazioni sportive dilettantistiche che siano riconosciute che non abbiano fini di lucro: sono questi infatti i requisiti minimi soggettivi, con i quali un'associazione o anche una società di capitali, può richiedere l'accesso al regime della Legge 398.

Per ottenere, quindi, il riconoscimento dello *status* di “associazione o società sportiva” e, soprattutto, per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, è necessaria l’iscrizione nell’apposito Registro nazionale tenuto dal CONI. Il CONI rappresenta l’organismo cui sono state affidate l’organizzazione e il potenziamento dello sport nazionale, la promozione e la massima diffusione della pratica sportiva.

Si definisce forfettario, poiché le imposte vengono calcolate, per l’appunto, in via forfettaria, prescindendo dalle entrate e dalle uscite. Esse sono calcolate solo sul 3% dei ricavi (applicazione dell’IRES, dell’IRAP e delle varie addizionali).

L’articolo 30 del D.L n.185/2008 (decreto Anticrisi), ha inoltre stabilito che per godere dei benefici della nuova normativa, gli aventi diritti debbano presentare domanda attraverso il modello EAS (Modello Enti Associativi), scaricando e compilando il relativo modulo direttamente dal sito web dell’Agenzia delle Entrate, entro e non oltre il 15 dicembre 2009. L’opzione ha effetto fino a quando non viene revocata ed è vincolante per un quinquennio.

Possono usufruire di questo regime “agevolato” quelle associazioni sportive dilettantistiche e società sportive di capitali che nel corso del periodo di imposta precedente non abbiano conseguito proventi da attività commerciali per un importo non superiore ai 250.000 euro a cui vanno aggiunti 51.645,69 euro per organizzazione di un massimo di due eventi per anno. I benefici sono (6*):

a) ai fini I.v.a

Le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per la L. 398/91 determinano l’imposta sul valore aggiunto da versare in maniera forfettaria, cioè non si detrae l’iva sugli acquisti dall’iva sui ricavi, ma si versa l’imposta a debito secondo determinate percentuali, che sono le seguenti:

- 50% dell’iva a debito sui proventi commerciali generici, compresa la pubblicità;
- 90% dell’iva a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;
- 2/3 dell’iva a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica.

L’iva a debito si versa con periodicità trimestrale con il modello F24 senza maggiorazione dell’1%, attraverso banca, posta ovvero il concessionario della riscossione. La L.398/91 esonera le associazioni sportive dilettantistiche dalla presentazione della dichiarazione Iva periodiche mensili ed annuale.

b) ai fini delle Imposte dirette (I.R.E.S. e I.R.A.P.)

Le associazioni sportive dilettantistiche sono considerate dal fisco un ente giuridico autonomo a tutti gli effetti e pertanto il reddito prodotto da tali Enti è soggetto all' I.R.E.S., cioè all'imposta sui redditi delle persone giuridiche. Con l'opzione della L. 398/91 il reddito imponibile ai fini I.R.E.S. è dato dal 3% dei proventi commerciali sommato alle eventuali plusvalenze patrimoniali. Tale risultato determina il reddito imponibile ai fini IRES:

$(\text{Proventi commerciali} \times 3\%) + \text{plusvalenze patrimoniali} = \text{Reddito imponibile ai fini IRES}$

Ai fini I.R.A.P. il reddito imponibile si ottiene sommando al reddito ottenuto ai fini I.R.E.S.. i costi indeducibili ai fini dell'Imposta sul Reddito delle Attività Produttive. I rispettivi redditi imponibili ai fini I.R.E.S e I.R.A.P, così ottenuti dovranno essere dichiarati presentando il Modello Unico - Enti non commerciali ed equiparati, nei rispettivi quadri di pertinenza.

c) ai fini della tenuta dei libri contabili.

Con l'opzione della L. 398/91 l'associazione è esonerata dalla tenuta dei libri contabili previsti dal D.P.R. 633/72. Ai fini iva dovrà istituire solo il registro I.V.A D.M. 11.2.1997 nel quale si dovranno annotare entro il quindicesimo giorno di ogni mese tutte le entrate conseguite dall'ente nel mese precedente, distinte in: quote sociali, entrate commerciali, contributi da enti locali ed ogni altro tipo di entrate. Tale registro nella sua istituzione non fu predisposto per gli Enti non commerciali, in quanto è nato per essere utilizzato da altri contribuenti (contribuenti minimi) pertanto deve essere adattato da ogni associazione riportando le voci di entrata che interessano. □

□

□

1.4 Il peso della SPONSORIZZAZIONE e la sua Regolamentazione.

□

La sponsorizzazione rappresenta, solitamente, la maggior fonte di finanziamento e quindi il più rilevante introito di una associazione o società sportiva e consente di svolgere attività, programmi, progetti, investimenti.

Il contratto di sponsorizzazione rientra nel novero delle **prestazioni di servizi** così come definito dalla ADC (7*)

di Milano (norma di comportamento 127 del 4/1/1996):

"contratto a prestazioni corrispettive con il quale una parte, lo sponsorizzato, s'impegna, dietro pagamento di un corrispettivo, ad associare (mostrare) pro tempore, nel corso di manifestazioni sportive, artistiche, culturali o scientifiche, il nome dello sponsor al proprio. La Giurisprudenza (8)*

ha più volte sancito la natura patrimoniale dell'obbligazione assunta dallo sponsorizzato "

, esso non ha per oggetto lo svolgimento di una attività in comune, bensì lo

scambio

di prestazioni.

La tradizionale connotazione di queste spese è di **non essere gratuite**, ma conseguente alla stipula di **contratti**

sinallagmatici

: a fronte del corrispettivo di una parte l'altra assume l'obbligo di pubblicizzare il prodotto, il marchio, il servizio (R.M 148/E del 17/9/1998)(9*)

.

L'**informazione aziendale** rivolta al potenziale pubblico della manifestazione sportiva fa appello ai sentimenti, alle passioni dei partecipanti ai quali è trasmessa l'immagine positiva dell'impresa attraverso strumenti di comunicazione non di massa. Questa peculiarità attribuisce al rapporto negoziale la natura di sponsorizzazione intesa come forma di

pubblicità semplificata

diretta alla creazione di un'immagine positiva dell'impresa.

La Giurisprudenza distingue le spese di pubblicità da quelle di sponsorizzazione; nel primo caso, la pubblicità è definita tale, quando non esista collegamento con l'evento sportivo e/o la squadra, ma l'obiettivo sia la precisa divulgazione del marchio o del prodotto e sia sufficientemente giustificabile l'importo investito da un ritorno in termini di aumento di fatturato per la società pubblicizzata. Nel secondo caso, invece, è chiaro l'abbinamento con l'evento sportivo e/o la squadra (un cartellone esposto durante la partita, un messaggio pubblicitario dello speaker durante la gara, il logo sulle maglie da gara..) e non vi deve per forza esser preventivabile ritorno economico per la società sponsorizzante.

La Legge (10*) 289/2002 all'articolo 90, ha regolamentato in modo organico per la prima volta,

□

l'attività sportiva dilettantistica svolta anche il forma societaria

.

Al punto 8, il legislatore, per incentivare le attività sportive, ha stabilito

"[..]

.

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 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 euro 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, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 [..]".

□

D.P.R. 917/1986 (TUIR)

(

11

*).

Quindi, fino ad un importo annuo di euro 200 000 non si pone il dubbio sulla natura della somma: sia se sia classificata quale spesa di pubblicità o come spesa di sponsorizzazione, essa costituirà per l'erogante un valore "[..] deducibile nell'esercizio in cui è stata sostenuta o in

quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi[.]" Art 108 p.2 T.U.I.R (Redditi d'impresa) ex articolo 74. Tali spese andranno a ridurre il reddito imponibile. In caso di sponsorizzazioni superiori a 200 000€, la parte eccedente tale importo, deve essere valutata se costituisca pubblicità o spesa di rappresentanza. Dottrina a parte, risulta a tutti chiaro che la sponsorizzazione è in ogni caso, una forma di pubblicità.

(1*) Legge 23 marzo 1981, n. 91 "Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti"

(pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 27 marzo 1981, n. 86).

(2*) A. Tanzi, Le società calcistiche: implicazioni economiche di un "gioco", Torino,

Giappichelli, 1999.

□

M. T. Cirenei, Le associazioni sportive società per azioni, in Rivista del Diritto Commerciale, 1970.

(3*) F. Manni, *Le società calcistiche. Problemi economici, finanziari e di bilancio*, Torino,

Giappichelli, 1991.

G. Basile, M. Brunelli, G. Cazzulo, *Le società calcistiche professionistiche. Aspetti*

civilistici, fiscali e gestionali, Roma, Buffetti, 1997.

(4*) G. Micali, *Spunti ricostruttivi della L. 23 marzo 1981, n. 91, in materia di rapporti tra*

società e sportivi professionisti, in *Giust. Civ.* , 1988, II, 308

(5*) *Legge del 23 marzo 1981, n. 91 "Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti.*

(6*) *"Le Agevolazioni fiscali a favore dell'attività sportiva dilettantistica"* - Circolare dell'Agenzia

delle Entrate – Aggiornata
con il Decreto Legge del 28 Marzo 2007 della Presidenza del Consiglio dei Ministri,
Dipartimento per le politiche giovanili e le attività sportive (Pubblicato sulla G.U. 9 Maggio 2007,
n. 106)

(7*) Associazione Italiani Dottori Commercialisti

(8*) *Cass., sez I civ. 13/3/1996, n.6958 - Cass., n. 5086 del 21/5/1998*

(9*) Risoluzione Ministeriale n.148/E del 17 settembre 1998

(10*) Articolo 90 (Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica) della legge 27 dicembre
2002, n. 289 " SOCIETÀ E
ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE
" Art. 90

.

(11*) TUIR, Testo Unico sull'imposte sul reddito.