

DIRITTO SOCIETARIO

La trasformazione eterogenea da A.S.D. a S.S.D.

Quadro normativo

Il mondo dello sport è da sempre al centro dell'attenzione mediatica per l'interesse che suscitano le imprese sportive degli atleti. Tali imprese sono il frutto dell'impegno profuso in un settore che da anni coinvolge in modo attivo, soprattutto nelle discipline dilettantistiche, buona parte della popolazione italiana. Si tratta di un mondo in continua evoluzione sia sotto il profilo tecnologico ed organizzativo, sia sotto il profilo economico e societario che però non trova riscontro in un'adeguata legislazione sportiva.

Le normative che regolano il mondo sportivo non sono rinvenibili in un testo unico che conferisca organicità alla legislazione in materia e che possa essere uno strumento di riferimento e di supporto per gli operatori del settore; tali norme sono contenute in molteplici leggi che si sono succedute e modificate nel tempo con un impianto giuridico lacunoso ed incerto che non tiene conto dei forti cambiamenti che tale settore sta attraversando.

Prima di affrontare il tema della trasformazione eterogenea è utile riepilogare le norme giuridiche di riferimento.

Il Legislatore, con la legge del 16 febbraio 1942, n. 426, istituisce giuridicamente il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI) prevedendone i compiti tra i quali "l'organizzazione ed il potenziamento dello sport nazionale e l'indirizzo di esso verso il perfezionamento atletico con particolare riguardo al miglioramento fisico e morale"¹. Tale normativa si pone l'obiettivo di disciplinare in modo organico l'attività sportiva.

Solo il D.P.R. 2 agosto 1974, n. 530, ben 32 anni dopo, detta il regolamento attuativo della suddetta legge istitutiva, inquadrando il settore sportivo con al vertice Coni e Federazioni sportive nazionali e, alla base, società, associazioni ed enti senza scopo di lucro.

Successivamente all'entrata in vigore di questa norma, che sancisce il divieto di distribuire gli utili e delle eventuali plusvalenze da cessioni quote o da liquidazione delle società e delle associazioni, sorge in dottrina un acceso dibattito circa l'applicabilità di tale divieto anche alle società professionistiche.

Tale divieto è confermato nella c.d. "legge per il Calcio" n. 91 del 23 marzo 1981 che impone l'obbligo per le società professionistiche di costituirsi nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata e di reimpiegare i risultati economici nella stessa società o in attività sociali.

Solamente con l'emanazione della legge n. 586 del 18 novembre 1996, viene esplicitamente

DANTE SCIBILIA

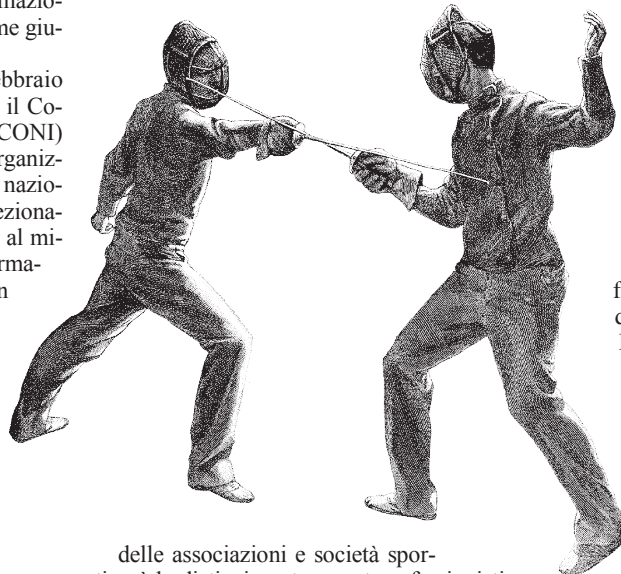
Ordine di Venezia

STEFANIA MARTIGNON

Praticante Ordine di Venezia

eliminato tale divieto, concedendo alle società professionistiche la possibilità di distribuire gli utili, di conseguire plusvalenze tramite la cessione delle quote sociali, nonché di ricevere il capitale residuo di liquidazione. Diversamente, per quanto concerne le società sportive dilettantistiche, permane il divieto di distribuire utili, anche in forma indiretta, per esempio attraverso l'erogazione di compensi agli amministratori per importi superiori al compenso del Presidente del Collegio Sindacale, nonché attraverso la liquidazione della quota sia in caso di recesso che in caso di liquidazione della società.

Una questione fondamentale nella trattazione



delle associazioni e società sportive è la distinzione tra sport professionistico e dilettantistico.

In via generale l'attività sportiva professionistica è delineata, in riferimento all'ordinamento sportivo, dall'articolo 2, legge 23 marzo 1981, n. 91, il quale ne stabilisce il carattere dell'onerosità e della continuità della prestazione.

Non sussiste, invece, alcuna definizione precisa dell'attività dilettantistica che, per differenza, si può individuare in tutto ciò che non rientra nell'attività professionistica. La competenza per il riconoscimento della natura professionistica o dilettantistica spetta, come precisato dal D.L. 28 maggio 2004, n. 136, al Coni o alle Federazioni Sportive delegate.

Trattando la fattispecie della trasformazione eterogenea da associazione sportiva dilettantistica a società sportiva dilettantistica è utile ricordare anche quali siano le normative fiscali applicabili allo sport dilettantistico:

– Le agevolazioni dettate dagli articoli 67 e 69 del TUIR, relativamente ai compensi dei collaboratori e dei giocatori;

– Le agevolazioni previste dall'articolo 145 TUIR, generalmente riferite agli enti non commerciali;

– La legge 16 dicembre 1991, n. 398, che individua una disciplina agevolativa in materia contabile e fiscale, estesa con la legge 289/2002, articolo 90, anche alle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro.

Per evitare e contenere gli indebiti utilizzi delle agevolazioni fiscali, il Legislatore ha emanato il D.L. n. 136 del 28 maggio 2004, convertito nella legge n. 186 del 2004, nel quale viene previsto che il CONI sia l'unico organo certificatore dell'effettiva attività sportiva dilettantistica, elevando tale certificazione a presupposto per l'utilizzo delle agevolazioni della legge 398/1991.

Le società e le associazioni sportive iscrivendosi alle federazioni del Coni si obbligano a rispettare le norme interne della federazione di appartenenza, le quali integrano i dettati della normativa nazionale. Pertanto, in occasione di eventuali trasformazioni eterogenee, è necessario verificare gli ulteriori adempimenti richiesti dalle singole federazioni.

Per concludere è opportuno riepilogare le caratteristiche principali della società sportiva dilettantistica:

– È disciplinata dagli articoli 2472 e seguenti del Codice Civile;

– Non ha scopo di lucro;

– È preclusa la distribuzione di utili e il conseguimento di plusvalenze da alienazione delle partecipazioni;

– Garantisce l'autonomia tra il patrimonio personale dei soci e quello sociale;

– In caso di liquidazione il patrimonio residuo deve essere devoluto ad altre associazioni o società con finalità analoghe;

– Le modalità di trasferimento delle quote e le modalità del recesso seguono le formalità previste dal Codice Civile per le S.r.l.;

– È soggetta agli stessi adempimenti contabili delle società di capitali;

– Può usufruire delle agevolazioni fiscali

SEGUE A PAGINA 6

¹ Articolo 3, Legge 16 febbraio 1942, n. 426.

La trasformazione eterogenea da A.S.D. a S.S.D

SEGUE DA PAGINA 5

previste dal TUIR e dalla legge 398/91 e successive modifiche.

Valutazione della convenienza della trasformazione

La valutazione deve essere affrontata caso per caso, si ritiene che per i motivi che di seguito elencheremo la trasformazione è opportuna per quei sodalizi che hanno una compagine associativa molto numerosa, che dispongono di impianti sportivi di proprietà o in concessione pluriennale, che hanno molteplici attività sportive, che svolgono attività commerciale o che comunque hanno consistente ammontare di introiti. Mentre per le piccole associazioni sportive con limitati rapporti verso i terzi è senz'altro più conveniente godere delle semplificazioni contabili e formali che consentono anche una riduzione dei costi di esercizio. A questo punto è possibile delineare i benefici che le associazioni possono conseguire a seguito della trasformazione:

a - Stabilità di Governance

Nell'ambito dell'associazione il voto è attribuito per teste ad ogni singolo associato, diversamente nelle società sportive il voto viene attribuito in proporzione alla partecipazione posseduta. E' evidente che nel secondo caso vi sia un maggior controllo della gestione della società da parte dei soggetti che possiedono la titolarità delle quote e che, molto spesso, coincidono con i soggetti operativi e finanziatori del sodalizio sportivo, quindi una maggiore governance.

b - Autonomia patrimoniale perfetta
Nelle associazioni non riconosciute alle obbligazioni assunte rispondono in solido l'associazione e i soggetti che hanno agito in rappresentanza della stessa così come previsto dall'art. 38 Codice Civile che recita testualmente: "Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i propri diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione."

In linea di massima i soggetti il cui patrimonio personale può essere aggredito dai creditori sono i membri del Consiglio Direttivo ovvero coloro che hanno agito per conto dell'associazione anche senza carica.

La Società Sportiva Dilettantistica è invece dotata di personalità giuridica e gode di autonomia patrimoniale perfetta pertanto risponde per le obbligazioni sociali esclusivamente con il patrimonio sociale.

c - Maggior controllo della gestione

Le società sportive sono obbligate alla tenuta della contabilità in via ordinaria; diversamente accade nelle associazioni sportive le quali possono decidere di optare per gli adempimenti contabili semplificati previsti dalla Legge n.

398/1991. Tali semplificazioni contabili hanno determinato nelle associazioni sportive più articolate l'impossibilità di controllare con precisione l'andamento gestionale e di garantire l'efficienza amministrativa. Alla luce di tutto questo, la trasformazione in società sportiva ed il conseguente obbligo alla tenuta della contabilità con modalità ordinarie può diventare uno stimolo allo sviluppo di nuove procedure di controllo e di analisi. Tale considerazione assume rilevanza in particolare per i sodalizi sportivi che hanno in gestione impianti sportivi oppure che hanno realizzato nuove strutture attraverso il ricorso al credito o ad operazioni di project financing. Questi ultimi hanno infatti necessità di monitorare con precisione e tempestività l'andamento economico gestionale degli investimenti e delle molteplici attività svolte.

Per quanto concerne, inoltre, i sodalizi sportivi minori, i vantaggi della semplificazione contabile sono stati di fatto limitati dall'introduzione nel maggio 2011 in materia di bilancio del primo principio contabile per gli enti non profit (Principio contabile n. 1) intitolato "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit". Tale principio sancisce il criterio di competenza quale fondamento per la redazione del bilancio d'esercizio degli enti non profit. Sino all'emanazione di tale principio gli enti non profit hanno da sempre redatto il loro bilancio di fine esercizio secondo il criterio della cassa.

d - Accesso al credito sportivo

L'articolo 90 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, comma 12 prevede che "Presso l'Istituto per il credito sportivo è istituito il Fondo di Garanzia per la fornitura di garanzia sussidiaria a quella ipotecaria per i mutui relativi alla costruzione, all'ampliamento, all'attrezzatura, al miglioramento o all'acquisto di impianti sportivi, ivi compresa l'acquisizione delle relative aree da parte di società o associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica". Tale disposizione pone in evidenza un altro limite intrinseco nelle associazioni non riconosciute, ovvero l'impossibilità di accedere alle garanzie di credito per carenza dell'autonomia patrimoniale perfetta.

Negli ultimi anni i sodalizi sportivi per poter crescere, preso atto della drastica riduzione delle sovvenzioni pubbliche, hanno sviluppato la parte commerciale al fine di finanziare l'attività istituzionale con i proventi dell'attività imprenditoriale. In quest'ottica sono stati implementati gli impianti esistenti o ne sono stati realizzati di nuovi con aree a vocazione commerciale (centri benessere, ristoranti, foresterie/alberghi, etc).

Alla luce di quanto detto risulta evidente come la possibilità di accedere a finanziamenti e mutui a tassi agevolati erogati dal credito sportivo costituisce un elemento di primaria importanza per il successo dell'operazione.

Infine si ricorda che sia le associazioni che le

società sportive dilettantistiche possono optare per il regime agevolato previsto dalla legge 398/1991.

I requisiti soggettivi, richiesti per l'applicazione di tali agevolazioni, sono individuabili in:

- forma giuridica di associazione o società sportiva dilettantistica;
- assenza di lucro ed effettivo svolgimento di vita associativa²;
- svolgimento di attività sportiva dilettantistica;
- affiliazione a Federazioni sportive nazionali o Enti di promozione sportiva riconosciute.

Il requisito oggettivo, invece, consiste nel realizzo di proventi da attività commerciali non superiori ad Euro 250.000,00 nell'esercizio precedente rispetto a quello di riferimento, ovvero rispetto ad un dato stimato se il soggetto è di nuova costituzione. Nel plafond dei 250.000,00 Euro trovano spazio i proventi di cui all'articolo 85 del TUIR nonché le sopravvenienze di cui all'art. 88 TUIR. Sono, invece, escluse le attività di cui all'articolo 143, comma 1, TUIR, salvo quanto disposto dall'articolo 148 TUIR, e le plusvalenze ex art. 86 TUIR.

Negli articoli 69, comma 2, e dall'articolo 67, comma 1, lettera m del TUIR sono previste per i collaboratori e i giocatori delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche ulteriori agevolazioni.

Il primo articolo coordinato con l'articolo 25, comma 1, Legge n. 133/1991 dispone quanto segue, in riferimento ai redditi diversi elencati all'articolo 67, comma 1, lettera m:

1. i primi 7.500,00 euro percepiti sono esenti;
2. sugli ulteriori 20.658,28 euro deve essere operata la ritenuta del 23% a titolo d'imposta maggiorata della addizionali;
3. sulle somme eccedenti l'importo globale di 28.158,28 euro deve essere operata la ritenuta del 23% a titolo d'acconto maggiorata della addizionali.

Sono esclusi dall'imposizione i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio e trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori del comune di residenza.

Con decorrenza 1.1.2003, la disciplina agevolativa di cui agli articoli 67 e 69 TUIR è stata estesa anche ai compensi percepiti per collaborazioni continuate e continuative di carattere amministrativo-gestionale e di natura non professionale.

Le società sportive dilettantistiche, possono usufruire, inoltre, dell'agevolazione prevista dall'articolo 148, comma 3, relativa alla decommercializzazione dei corrispettivi specifici riscossi dai soci.

Modalità di trasformazione

Si tratta di una trasformazione c.d. eterogenea, la cui disciplina è prevista, in via genera-

SEGUE A PAGINA 7

² La Commissione Tributaria di Pisa ha rigettato il ricorso di una associazione sportiva ippica, la quale contestava l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia delle Entrate in seguito ad un controllo ha rilevato la mancanza di vita associativa. Ricordando che in sede di contenzioso è il contribuente che deve provare l'esistenza dei requisiti per poter usufruire dell'agevolazione, la CTP di Pisa ha rigettato il ricorso in quanto le scritture contabili erano iscritte in maniera caotica e quindi non vi fosse una prova concreta dell'effettivo svolgimento della vita associativa (sentenza n.8/1/2011).

La trasformazione eterogenea da A.S.D. a S.S.D

SEGUE DA PAGINA 6

le, dall'articolo 2500 septies all'articolo 2500 novies del Codice Civile.

Per quanto concerne la trasformazione delle associazioni riconosciute si applica la disciplina prevista dall'articolo 2500 octies, mentre in riferimento alla trasformazione delle associazioni non riconosciute la disciplina applicabile viene ricondotta per analogia a quella della trasformazione delle società di persone, di cui all'articolo 2500 ter del Codice Civile.

Sinteticamente, le fasi della trasformazione eterogenea da associazione sportiva dilettantistica non riconosciuta a società sportiva dilettantistica possono essere così riassunte:

1. La redazione della relazione illustrativa degli amministratori, la quale dovrà contenere oltre agli effetti e alle motivazioni della trasformazione:
 - (i) lo statuto della società risultante;
 - (ii) le ragioni e le opportunità dell'operazione;
 - (iii) le nuove responsabilità dei soci e dell'organo amministrativo;
 - (iv) la valutazione del patrimonio;
 - (v) i costi dell'operazione;
 - (vi) la proposta del piano di riparto tra i soci.

2. La redazione della perizia giurata ai sensi dell'articolo 2343 e 2465 del Codice Civile;

3. La redazione della delibera di trasformazione dell'assemblea straordinaria in forma di atto pubblico approvata con le maggioranze previste dalla legge o se previsto da diversa disposizione prevista nello statuto. Circa il quorum costitutivo e deliberativo relativo alle assemblee delle associazioni, il Codice Civile, all'articolo 21 2° co., recita: *"per modificare l'atto costitutivo e lo statuto, se in essi non è altrimenti disposto, occorrono la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della maggioranza dei presenti."*

4. La pubblicazione dell'avvenuta trasformazione, l'art 2500 novies posterga gli effetti della trasformazione dopo i 60 giorni dall'ultimo adempimento pubblicitario di cui all'articolo 2500 del Codice Civile. Tale disposizione è derogabile qualora tutti i creditori acconsentano all'atto oppure sia stato effettuato il pagamento dei creditori dissenzienti.

In dottrina si è a lungo discusso sulla possibilità di trasformazione delle associazioni non riconosciute in società di capitali, in quanto la fattispecie non è disciplinata esplicitamente nel Codice Civile. In ambito sportivo, il coordinato disposto dall'articolo 2500 octies e dall'articolo 90, comma 5, della Legge 289/2002 evidenzia come il legislatore sportivo abbia implicitamente esteso la possibilità della trasformazione eterogenea anche alle associazioni non riconosciute, in quanto non pone alcuna distinzione tra riconosciute e non riconosciute.

Anche i Notai hanno espresso il loro parere positivo in tal senso:

– nello studio n. 527 del 17 settembre 2004 del Consiglio Nazionale del Notariato si evidenzia come la trasformazione di associa-

zioni non riconosciute in società di capitali non comporta la modifica dello scopo non lucrativo ma solo la variazione della struttura organizzativa, dunque ottemperabile;

– nello studio n. 32 del 15 aprile 2010, dello stesso Consiglio Nazionale del Notariato viene oramai attestato il consolidato orientamento dell'estensione, anche alle associazioni non riconosciute di potersi trasformare in società di capitali, in quanto il Consiglio riporta esplicitamente: *"Dunque, sembra potersi ritenere possibile, nonostante il dato normativo, l'approdo allo schema societario anche partendo dall'associazione non riconosciuta"*;

– la massima n. 20 del Consiglio Notarile di Milano sancisce che *"il legislatore, sia nella trasformazione omogenea sia in quella eterogenea, si è limitato a disciplinare le fattispecie a suo giudizio più significative lasciando all'interprete il compito di regolare le altre ipotesi"* ed inoltre che *"alla trasformazione di un ente diverso da società di capitali in società di capitali si applica il secondo comma dell'art. 2500 ter c.c. con conseguente necessità di una relazione di stima redatta ai sensi dell'art. 2343 c.c. (nel caso in cui venga assunta la forma della s.p.a. o della s.a.p.a.) ovvero dell'art. 2465 c.c. (nel caso in cui venga assunta la forma della s.r.l.)"*;

– infine, nell'orientamento K.A.28 pubblicato nel settembre 2009, il Comitato Triveneto dei Notai in materia di atti societari scrive esplicitamente *"Le facoltà di trasformazione espressamente concesse ad una associazione riconosciuta devono ritenersi attribuite anche ad una associazione non riconosciuta, sempre ai sensi dell'articolo 1322 c.c."*

È utile sottolineare, infine, come espresso nello studio n. 32 del 15 aprile 2010 del Consiglio Nazionale del Notariato, che l'articolo 2500 octies prevede la preclusione alla trasformazione in società di capitali per quelle associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici e/o liberalità e oblazioni dal pubblico. Inoltre l'art. 223 octies delle disposizioni attuative del Codice Civile introduce una norma transitoria che autorizza la trasformazione ove questa non comporti distrazione dalle originali finalità di fondi o valori creati con contributi di terzi, pubblici o in virtù di particolari regimi fiscali. La ratio di tali previsioni va individuata nella volontà del legislatore di impedire che i futuri soci si appropriino indebitamente di un patrimonio che non gli appartiene attraverso la trasformazione dell'associazione.

Tale volontà viene rispettata nella fattispecie della trasformazione di associazioni sportive dilettantistiche in società sportive dilettantistiche, poiché nella risultante società permane il divieto di distribuzione dei risultati economici della società, sia in riferimento agli utili, sia in riferimento a eventuali plusvalenze derivanti da cessioni quote, recesso e liquidazione della società, permanendo comunque l'assenza di scopo di lucro.

Contattate il redattore del vostro Ordine. Collaborate al giornale

DIRETTORE RESPONSABILE

Massimo Da Re
San Marco 4670 - 30124 VENEZIA
Tel e fax 041 5225988
email mdare@sdrstudiodare.it

BASSANO DEL GRAPPA

Michele Sonda
Via Ca' Dolfin, 37 - 36061 BASSANO (VI)
Tel. 0424 - 228106 Fax 232654
email michele.sonda@catena-sonda.it

BELLUNO

Angelo Smaniotto
Via Roma, 29 - 32100 BELLUNO
Tel. 0437-948262 Fax 948575
email info@studiosmaniotto.it

BOLZANO

Monica Ponticello
Via Duca d'Aosta 101/A - 39100 BOLZANO
Tel. 0471-272292 Fax 400081
email m.ponticello@rolmail.net

GORIZIA

Davide David
Via Galvani, 18 - 34074 MONFALCONE (GO)
Tel. 0431-790015 Fax 795425
email david@turazzadavid.it

PADOVA

Ezio Busato
Piazza De Gasperi, 12 - 35131 PADOVA
Tel. 049-655140 Fax 655088
email info@studiobusato.it

PORDENONE

Eridania Mori
Via G. Cantore, 21 - 33170 PORDENONE
Tel. 0434-541790 e Fax 030193
email eridmori@tin.it

Emanuela De Marchi

Via XXIV Maggio, 3 - 33072 CASARSA (PN)
Tel. 0434-871020 Fax 86111
email emanuela@carusoedemarchi.191.it

ROVIGO

Filippo Carlin
Via Mantovana, 86 - 45014 PORTO VIRO (RO)
Tel. 0426 321062 fax 323497
email filippocarlin@studiodiocl.it

TRENTO

Michele Iori
Galleria Legionari Trentini, 5 - 38100 TRENTO
Tel. 0461- 207333 Fax 239268
email micheleiori@yahoo.it

TREVISO

Germano Rossi
Via Municipio 6/a, 31100 TREVISO
Tel. 0422-583200 Fax 583033
email rossi@advisagroup.it

TRIESTE

Matteo Montesano
Via San Nicolò, 10 - 34121 TRIESTE
Tel. 040 - 6728511 Fax 775503
email matteomontesano@finpronet.com

UDINE

Guido Maria Giaccaja
Via Roma, 43/11D - 33100 UDINE
Tel. 0432 - 504201 Fax 506296
email giaccajag@arkimede.it

Andrea Spollero

Via Pietro Zorutti, 28 - 33044 MANZANO (UD)
Tel. 0432 - 754214 Fax 754783
email spollero@studiobrc.com

VENEZIA

Luca Corró
Via Fapanni, 60 - 30174 MESTRE (VE)
Tel 041-971942 Fax 980015
email luca.corro@corrolepscky.it

VERONA

Claudio Girardi
Via Sommacampagna, 63/A - 37137 VERONA
Tel. 045 - 596450 Fax 591411
email girardi.claudio@avpassociati.it

VICENZA

Adriano Cancellari
Via degli Alpini, 21
36040 TORRI DI QUARTESOLO (VI)
Tel. 0444-381912 Fax 381916
email cancellari@euraudit.it

SEGRETERIA DI REDAZIONE

Maria Ludovica Pagliari
Via Paruta 33A 35126 PADOVA
Tel. e fax 049 757931