

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 93/2004/T

Società ed associazioni sportive

Approvato dalla Commissione studi tributari il 22 aprile 2005

Dopo circa un anno dall'approvazione della legge 27 dicembre 2002, n. 289 ⁽¹⁾, che ha previsto la possibilità di costituire società di capitali senza scopo di lucro per l'esercizio di attività sportive dilettantistiche, il legislatore è nuovamente intervenuto in materia.

Secondo le disposizioni contenute nella predetta legge le società di capitali senza scopo di lucro avrebbero dovuto attendere l'emanazione di un apposito regolamento avente lo scopo di individuare i contenuti dello statuto e dell'atto costitutivo. Il comma 18, contenuto nell'art. 90, si limitava ad individuare alcuni principi generali lasciando appunto al predetto regolamento il compito di determinare più specificamente tali contenuti

I sodalizi sportivi che avessero voluto assumere tale veste giuridica avrebbero dovuto predisporre il relativo atto costitutivo e lo statuto tenendo conto delle disposizioni regolamentari in corso di emanazione. Il legislatore, però, è nuovamente intervenuto apportando diverse modifiche introdotte dall'art. 4, commi *6-bis*, *6-ter* e *6-quater*, aggiunti durante l'*iter* di conversione del decreto-legge 22 marzo 2004, n. 72, approvato definitivamente dalla legge 21 maggio 2004, n. 128 ⁽²⁾.

Il comma *6-ter* ha dunque sostituito integralmente il comma 18 contenuto nel predetto art. 90 eliminando da una parte la necessità di ricorrere alle disposizioni regolamentari, e dall'altra individuando esso stesso i contenuti dell'atto costitutivo e dello statuto delle società di capitali senza scopo di lucro. La mancanza delle disposizioni regolamentari aveva fatto ritenere a questa Commissione che le nuove società di capitali non lucrative non potessero essere costituite ⁽³⁾. L'intervento normativo, quindi, oltre a fare chiarezza, presenta indubbiamente il pregio di rimuovere definitivamente la causa predetta causa ostativa.

La portata dell'intervento del legislatore si è rivelata, però, particolarmente ampia con l'introduzione di ulteriori novità aventi valenza generale e, quindi d'interesse anche per i sodalizi sportivi che hanno scelto di utilizzare la forma giuridica dell'associazione. Occorre infatti ricordare che l'adozione di uno statuto conforme alle indicazioni contenute nel testo riformulato del comma 18 rappresenta una condizione essenziale, unitamente alla previsione contenuta nel precedente comma 17 ⁽⁴⁾, per ottenere lo *status* di società sportiva. La disposizione riguarda quindi tutti gli organismi che, ove costituiti in una delle forme previste dallo stesso art. 90, possono ottenere o conservare lo *status* di società sportiva ⁽⁵⁾ fruendo altresì delle agevolazioni fiscali previste per il settore.

Le società cooperative - Il regime forfetario ex L. n. 398/1991 e le altre agevolazioni fiscali

Anteriormente alla conversione in legge del decreto n. 72/2004, potevano fruire delle agevolazioni fiscali previste per il settore sportivo dilettantistico, solo i soggetti che assumevano una delle seguenti forme giuridiche:

- a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;
- b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361;
- c) società sportiva di capitali costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro".

Sembravano quindi escluse, almeno secondo un'interpretazione rigorosamente letterale della disposizione, o perlomeno la loro inclusione nell'ambito dei soggetti agevolabili era incerta, le società cooperative ⁽⁶⁾. L'originaria formulazione dell'art. 90, comma 17 della legge n. 289/2002 non prevedeva espressamente la possibilità di utilizzare tale forma giuridica in modo da beneficiare delle agevolazioni fiscali previste per il settore. L'ultimo intervento del legislatore, avvenuto con la legge n. 128/2004 ha dunque eliminato le ragioni dell'incertezza aggiungendo nel nuovo testo del comma 17, lett. c) risultante dopo l'approvazione delle modifiche, il riferimento alla forma della cooperativa. Conseguentemente anche i sodalizi sportivi che hanno adottato tale veste giuridica possono fruire senza che vi sia più alcuna incertezza dei medesimi benefici fiscali previsti per le associazioni e le società di capitali non lucrative, purché esercenti attività sportive dilettantistiche ⁽⁷⁾.

La nuova formulazione del comma 17, che contiene l'espresso riferimento alla possibilità di costituire una società sportiva utilizzando la forma giuridica della cooperativa, contribuisce ad eliminare ulteriori elementi di incertezza della disciplina.

Appare infatti corretto ritenere, nonostante la formulazione letterale dell'art. 90, comma 1, come anche le cooperative possano ora fruire del particolare regime forfetario previsto dalla legge n. 398/1991. I dubbi trovano origine nella citata disposizione la quale prevede anche per le società senza scopo di lucro, oltre alle associazioni sportive, la possibilità di applicare il predetto regime forfetario. Il legislatore avrebbe dovuto introdurre anche nel citato comma 1 il riferimento alle società cooperative, ma osservando attentamente la formulazione dell'intero articolo 90 sarà agevole comprendere come tale previsione sarebbe risultata del tutto pleonastica.

Il primo comma dell'art. 90, infatti, non si limita a prevedere l'applicabilità nei confronti delle società non lucrative, del regime di cui alla legge n. 398/1991, ma riconosce la possibilità di estendere in loro favore anche "le altre disposizioni tributarie" precedentemente destinate solo in alle associazioni. Sarebbe dunque paradossale un'interpretazione che riconosca alla cooperativa, in base al comma 17, lo *status* di società sportiva e, quindi, di soggetto agevolabile, per poi negare la possibilità di beneficiare delle anzidette agevolazioni secondo un'interpretazione meramente letterale del comma 1. L'omesso riferimento nel comma uno alla forma giuridica della cooperativa è frutto della mancanza di coordinamento tra due interventi normativi che sono stati effettuati in tempi diversi. L'ultimo di essi ha modificato il comma 17 dimenticando di intervenire sul precedente comma 1. D'altra parte appare ragionevole osservare che se il legislatore ha voluto estendere le agevolazioni fiscali previste per il settore sportivo perfino in favore delle società non lucrative, le quali possono fruire del regime forfetario di cui alla citata legge n. 398/1991, non si comprende per quali ragioni la medesima possibilità debba essere negata alle cooperative. Si ritiene, dunque, come la mancata modifica del predetto comma 1 dell'art. 90, che non contiene alcun riferimento alla forma della cooperativa, non impedisca di estendere l'applicabilità di tale regime anche nei confronti dei predetti soggetti.

L'ultimo intervento del legislatore, però, non ha eliminato completamente le incertezze riguardanti la possibilità di adottare la forma della cooperativa. I dubbi traggono origine soprattutto dalla riforma del diritto societario che ha distinto:

- le cooperative a mutualità prevalente di cui all'art. 2214 del cod. civ, iscritte in apposito Albo e beneficiarie in quanto tali dei vantaggi fiscali tipici delle cooperative;
- tutte le altre prive dei benefici fiscali ⁽⁸⁾.

La disciplina civilistica delle cooperative a mutualità prevalente sembra incompatibile con una delle clausole previste dall'art. 90 della legge n. 289/2002, che le società sportive debbono obbligatoriamente recepire nei propri statuti, ma in realtà non è così.

Tale condizione, rappresentata dalla conformità dello statuto alle disposizioni

contenute nella predetta legge è fondamentale, infatti, per ottenere il riconoscimento a fini sportivi, e quindi per beneficiare delle agevolazioni fiscali relative al settore sportivo.

Il contrasto - solo apparente - tra le due disposizioni riguarda il comma 18, lett. *h*) del predetto art. 90 e l'art. 2514, comma 1, lett. *d*) del codice civile. La prima norma prevede l'obbligo di devoluzione a "fini sportivi" del patrimonio in caso di scioglimento. La normativa civilistica dispone, invece, per le cooperative a mutualità prevalente, *"l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, ..., ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione"*.

Le due disposizioni sembrerebbero difficilmente conciliabili, ma in realtà bisogna tenere conto che è possibile individuare nel sistema alcune eccezioni riguardanti proprio le cooperative. Una di queste, contenuta in una legge speciale, è rappresentata dal predetto art. 90 che prevede la devoluzione "a fini sportivi" del patrimonio residuo della società cooperativa sportiva dilettantistica.

In definitiva, appare corretto affermare che, rispetto alla previsione dell'art. 2514, comma 1, lett. *d*) del c.c. prevalgono le disposizioni delle leggi speciali "cioè sia in base ai principi generali in tema di interpretazione della legge, sia in funzione della specifica disposizione dettata dall'art. 2520, comma 1 c.c." ⁽⁹⁾. In buona sostanza, ai fini dell'attribuzione della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente le leggi speciali esigono un'interpretazione correttiva della norma che prevede la necessità della destinazione del patrimonio della cooperativa ai fondi mutualistici. D'altra parte la deroga della previsione contenuta nell'art. 2514 citato, con la conseguente devoluzione "a fini sportivi" non fa venire meno, sotto il profilo sistematico, il principio della "devoluzione disinteressata" proprio delle cooperative. Pertanto l'obiettivo che intende realizzare la norma non risulta vanificato dall'interpretazione qui sostenuta che, però, supera un'interpretazione eccessivamente rigorosa fondata esclusivamente sul dato letterale desumibile dalla disposizione in commento contenuta nel codice civile.

Occorre però precisare che la suddetta deroga vale nei limiti della legge speciale. Pertanto lo statuto delle cooperative a mutualità prevalente deve obbligatoriamente prevedere la devoluzione ai fondi mutualistici nei casi diversi dallo scioglimento, e quindi per la trasformazione, fusione, etc.

In caso di scioglimento, invece, come già ricordato, la previsione della cooperativa della destinazione del patrimonio a "fini sportivi" appare certamente compatibile con le disposizioni dettate dal codice civile in materia di cooperative.

Gli Statuti delle associazioni e delle società sportive

Una delle novità più significative, introdotte con l'ultimo intervento normativo, riguarda la puntuale individuazione, effettuata direttamente dal nuovo testo del comma 18, dei contenuti degli atti costitutivi e degli statuti. Le società sportive dilettantistiche, costituite in una delle forme indicate dal precedente comma 17, dovranno quindi tenerne conto ⁽¹⁰⁾. E' stato così eliminato, come già ricordato, il riferimento alle disposizioni regolamentari che non dovranno più essere emanate. Il legislatore ha riproposto, sia pure con alcune rilevanti modifiche, gran parte delle previsioni contenute nell'originario comma 18.

Nella disposizione completamente riformulata si prevede espressamente che le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono costituirsi *"con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale"*.

L'attribuzione dei compensi agli amministratori

Tra le modifiche più significative si segnala l'eliminazione della previsione "della gratuità degli incarichi degli amministratori" contenuta nella lett. a), punto 5) dell'originaria formulazione normativa.

La precedente disposizione, oltre ad essere in contrasto con la normativa civilistica, secondo la quale gli amministratori hanno diritto a percepire un compenso in relazione all'attività svolta, dava luogo a diverse incertezze applicative. In particolare non era neppure chiaro se potessero essere riconosciuti agli amministratori i rimborsi delle spese sostenute nell'esercizio del mandato. Secondo un'interpretazione rigorosamente letterale, ma la *ratio* della disposizione era in questo caso ancora più incomprensibile, non poteva essere retribuita neppure l'attività di amministratore laddove l'incarico fosse stato conferito ad un soggetto del tutto estraneo alla società sportiva.

Il legislatore è dunque intervenuto modificando la norma e prevedendo, alla lett. d) del nuovo comma 18, in luogo della gratuità delle cariche, il divieto di distribuire tra gli associati, anche in forme indirette, i proventi conseguiti. Non si tratta, però, di una novità assoluta in quanto, anche prima di tale modifica, la medesima indicazione era contenuta nell'art. 148, comma 8 del TUIR (già art. 111, comma 4-*quinquies* del TUIR) ⁽¹¹⁾.

L'inserimento di tale previsione nello statuto rappresentava, però, prima dell'entrata in vigore del nuovo comma 18 contenuto nell'art. 90, una condizione necessaria affinché i proventi conseguiti con prestazioni specifiche rese nei confronti degli iscritti, associati e partecipanti potessero essere considerati non commerciali e, quindi, non soggetti a tassazione. Ora invece, la medesima previsione, oltre ad essere contenuta nel TUIR, è indicata anche nella nuova formulazione del comma 18 dell'art. 90 che definisce il contenuto degli atti costitutivi e degli statuti relativi

alle società ed associazioni sportive dilettantistiche.

La nuova norma trova quindi applicazione, come già visto, su di un piano completamente diverso rispetto a quello relativo all'art. 148 citato. In passato, quindi, la mancata indicazione nello statuto del "*divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione (...)*" determinava la tassazione dei proventi conseguiti anche se realizzati con prestazioni effettuate verso corrispettivi specifici nei confronti di iscritti, associati o partecipanti. I proventi dovevano essere necessariamente considerati quali entrate aventi natura commerciale. Oggi, invece, la mancata previsione dell'anzidetta clausola nello statuto dà luogo, alla luce del nuovo testo del comma 18 contenuto nell'art. 90, a conseguenze di tipo fiscale ben più gravi. Le società ed associazioni, le quali abbiano omissso tale indicazione, non potranno essere considerate quali sodalizi sportivi, con l'ulteriore conseguenza della perdita del diritto a fruire delle agevolazioni fiscali previste per il settore dello sport.

Secondo la nuova disposizione la carica di amministratore potrà essere certamente retribuita ove i componenti dell'organo di amministrazione non rivestano la qualifica di soci o associati. Sembra quindi difficile, almeno in questo caso, che possa configurarsi, sia pure in forma indiretta, una distribuzione dei proventi dell'attività ⁽¹²⁾.

Diversamente, cioè laddove l'amministratore sia socio della società o associato dell'associazione, e per l'incarico fosse prevista l'erogazione di un compenso, potrebbe essere più agevole per l'erario contestare l'avvenuta distribuzione (in forma indiretta) di una parte delle entrate realizzate dal sodalizio sportivo. I verificatori potrebbero quindi sostenere che l'erogazione del compenso per la carica di amministratore, rappresenti lo strumento utilizzato per distribuire occultamente, ad uno degli associati, una parte dei proventi commerciali. In questo modo si finirebbe con il distribuire, sotto la veste formale dei compensi spettanti agli amministratori, ulteriori somme aventi la diversa natura di utili o avanzi di gestione ⁽¹³⁾. La possibilità di contestazioni da parte dell'Agenzia delle entrate non significa, però, che l'attribuzione dei predetti compensi, effettuata nei confronti di soci o associati, debba essere in ogni caso preclusa. Gli operatori saranno così costretti ad uno sforzo aggiuntivo al fine di individuare la linea di demarcazione tra le somme corrisposte aventi effettivamente la natura compensi relativi al mandato di amministratore e le somme che invece significano la distribuzione di utili.

La somma corrisposta dovrebbe conservare la natura di compenso erogato all'amministratore fin quando è effettivamente commisurata all'attività materialmente svolta nell'esercizio del mandato. Non appare quindi metodologicamente corretto sostenere *tout court* che una somma è sproporzionata, e quindi occulta la distribuzione degli utili, se non si procede a verificare preventivamente l'attività e l'impegno profuso nell'esercizio della carica di amministratore. Potrebbe quindi veri-

ficarsi che l'ammontare del compenso sia congruo in un caso, ma invece risulti assolutamente sproporzionato ove corrisposto da un'altra associazione sportiva che richiede agli amministratori un impegno sensibilmente inferiore.

L'interprete non mancherà di osservare, almeno da questo punto di vista, come la disposizione in rassegna sia particolarmente lacunosa. E' possibile infatti individuare ulteriori disposizioni presenti nel sistema tributario, sia pure riguardanti solo la disciplina delle ONLUS, che forniscono una puntuale definizione della nozione di "distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione". Pare dunque possibile, anche per i sodalizi sportivi diversi dalle ONLUS, tenere in considerazione, sia pure a mero titolo di orientamento, tali disposizioni. Deve tuttavia osservarsi, però, come le predette norme abbiano una portata applicativa più limitata. Non dovrebbe quindi essere possibile, ad esempio, corrispondere agli organi amministrativi e di controllo emolumenti superiori al compenso massimo spettante in base al decreto che ha approvato la tariffa applicabile dai dottori commercialisti ⁽¹⁴⁾.

I principi di democrazia e di uguaglianza

Un'ulteriore e nuova indicazione, prevista dalla lett. e) del citato comma 18, che deve essere inclusa negli statuti delle società sportive, riguarda 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"*.

La previsione, come già osservato a proposito del divieto di distribuire i proventi dell'attività, non è completamente nuova. Essa era infatti già prevista dal citato art. 148 del TUIR. Ora, però, l'indicazione contenuta nel comma 18 dell'art. 90, avente la finalità di individuare espressamente i contenuti degli statuti relativi alle società sportive, determina, in caso di inosservanza della stessa, l'impossibilità di attribuire alla società o all'associazione la natura di sodalizio sportivo ⁽¹⁵⁾. Risultano così inapplicabili tutte le agevolazioni fiscali previste dal legislatore in favore degli organismi che esercitano attività sportive.

Per quanto riguarda, invece, il significato attribuibile alla novità è stato correttamente criticata l'eccessiva "genericità del parametro in esame, connessa alla poliedricità dei significati ascrivibili all'espressione democraticità" ⁽¹⁶⁾.

Il principio democratico può essere inteso quale criterio che rende necessaria una struttura organizzativa basata su:

- l'eleggibilità libera degli organi amministrativi;
- il principio del voto singolo di cui all'art. 2538 del codice civile;

- la sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti;
- i criteri di loro ammissione ed esclusione.

La democraticità consiste, quindi, in "una formula organizzativa" ⁽¹⁷⁾ che esclude la possibilità per i singoli associati, o per un'esigua minoranza, di assumere il controllo dell'attività, avendo riguardo allo scopo non lucrativo dell'ente. La concreta attuazione di tale modello organizzativo avviene non solo con l'adozione del criterio del voto per teste ⁽¹⁸⁾, ma anche con l'espressa previsione della regola della libera eleggibilità degli organi amministrativi. Deve quindi escludersi la possibilità di adottare negli statuti delle associazioni sportive clausole statutarie che riservino l'amministrazione solo a determinati associati ⁽¹⁹⁾. L'eventuale inclusione nello statuto di una clausola simile determinerà l'impossibilità di ottenere il riconoscimento, in capo all'organismo, dello *status* di sodalizio sportivo.

Il riconoscimento a fini sportivi

La nuova formulazione del comma 18 non prevede più la necessità di inserire negli statuti l'obbligo, posto a carico delle società, di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi. Inoltre la nuova norma, diversamente dal testo originario, non prevede più neppure la necessità di stabilire le modalità di riconoscimento ai fini sportivi delle società, e di affiliazione ad una o più Federazioni sportive nazionali del CONI o alle discipline associate o a uno degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, anche su base regionale.

In conseguenza delle predette modifiche sono state sollevate notevoli perplessità ⁽²⁰⁾ in relazione al nuovo testo della disposizione che avrebbe di fatto consentito di fruire delle agevolazioni fiscali anche ad associazioni e a società sportive non riconosciute dal CONI. La nuova disposizione avrebbe incentivato una nuova realtà di società sportive non controllabile, e non soggetta ad alcun principio o direttiva da parte delle autorità sportive.

Pertanto, ove legislatore non fosse nuovamente intervenuto avrebbero potuto fruire delle agevolazioni fiscali anche le società ed associazioni non in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento delle attività sportive, almeno secondo quanto stabilito dal CONI. L'art. 7 della legge 27 luglio 2004, n. 186 prevede, "in relazione alla necessità di confermare che il CONI è unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche", che le disposizioni contenute nell'art. 90 della legge n. 289/2002, e successive modificazioni, possono essere applicate esclusivamente nei confronti dei sodalizi sportivi in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI. Il Comitato O-

l'Impiego Nazionale Italiano è dunque "garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale ai sensi dell'art. 5, comma 1, del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, e successive modificazioni". In mancanza del predetto riconoscimento tali soggetti non possono essere considerati quali società sportive, pertanto in questo caso non sarà possibile fruire dei benefici fiscali all'uopo previsti dal legislatore ⁽²¹⁾.

Gli ulteriori elementi da indicare negli statuti

Nello statuto delle società ed associazioni sportive devono essere indicati anche i seguenti elementi:

- la denominazione;
- l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- le modalità di scioglimento dell'associazione;
- l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

Non costituisce una novità assoluta, invece, l'aggiunta del comma 18 *bis* che prevede, a carico degli amministratori, il divieto 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. In precedenza la previsione normativa, praticamente equivalente, era contenuta direttamente nel comma 18 anziché, come nel testo dell'art. 90 oggetto di modifica, nel comma 18 *bis*.

La denominazione delle società sportive

Secondo il comma 18-*ter*, aggiunto nel corpo dell'art. 90 citato, le società ed associazioni sportive che alla data del 23 maggio 2004 ⁽²²⁾, sono in possesso dei requisiti di cui al comma 18, e che quindi abbiano gli statuti conformi alle clausole ivi indicate, possono provvedere all'integrazione della denominazione sociale rendendola conforme alla previsione di cui al citato comma 17. Deve quindi essere indicata la finalità sportiva ed il carattere dilettantistico dell'attività. La norma poi prevede, con l'ultimo periodo, che la denominazione sociale debba essere eventualmente adeguata alla previsione normativa "attraverso verbale della determina-

zione assunta in tale senso dall'assemblea dei soci".

La portata applicativa della novella previsione non è individuabile agevolmente. Non è chiaro in base a quali motivi il legislatore abbia avvertito la necessità di autorizzare le società sportive a mutare la propria denominazione quando il precedente comma 17 dispone, poco prima, al fine di acquisire o conservare tale *status*, la necessità di rendere conforme la predetta denominazione alle indicazioni contenute nello stesso comma.

In realtà l'espressione vuol probabilmente significare che le associazioni, le quali non hanno adeguato fino ad oggi la denominazione sociale alla previsione contenuta nell'art. 90, "possono" procedere senza alcuna conseguenza. In sostanza potrebbe trattarsi di una sorta di regolarizzazione riguardante le società sportive non molto tempestive nel modificare la denominazione sociale nel senso voluto dal legislatore. Tali associazioni, modificando la propria denominazione non perderanno le agevolazioni fiscali delle quali hanno beneficiato fino ad oggi anche dopo l'entrata in vigore dell'art. 90 all'inizio dell'esercizio 2003.

D'altra parte, il primo periodo di applicazione dell'art. 90 della legge n. 289/2002, è stato caratterizzato da notevoli incertezze. Alcune associazioni sportive, indicavano nella denominazione sociale, l'attività sportiva ed il carattere dilettantistico della stessa senza aver preventivamente modificato lo statuto con la convocazione dell'assemblea dei soci ⁽²³⁾. Il nuovo testo della disposizione prevede espressamente, invece, che l'adeguamento della denominazione alle indicazioni contenute nel citato comma 17 assume rilievo ai fini del riconoscimento solo laddove la manifestazione di volontà sia espressa dall'assemblea dei soci.

Modifiche degli statuti - Termine per l'adeguamento

Le disposizioni entrate in vigore con l'art. 90 della legge n. 289/2002 e successive modifiche, non prevedono espressamente un termine entro il quale gli statuti debbano essere adeguati alle indicazioni ivi stabilite, per continuare a fruire delle agevolazioni fiscali previste in materia.

Sembra ragionevole sostenere, avendo riguardo ai soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, la possibilità di adeguare il proprio statuto entro il termine di chiusura dell'esercizio (31 dicembre 2004). La soluzione ⁽²⁴⁾ terrebbe conto del fatto che le ultime modifiche al predetto art. 90, che stabilisce i contenuti degli statuti delle società sportive, sono intervenute con la legge 128 del 21 maggio 2004 ⁽²⁵⁾.

Le società non avrebbero mai potuto essere in regola con gli statuti sin dal primo momento di entrata in vigore della legge ⁽²⁶⁾ dovendo rispettare i termini previsti per la convocazione dell'assemblea dei soci, dai rispettivi statuti. E' dunque

necessario chiarire la correttezza dell'operazione di adeguamento se effettuata entro la fine del periodo d'imposta 2004. L'eventuale mancata modifica dello statuto entro il predetto termine, darebbe luogo alla decadenza delle agevolazioni delle quali l'ente sportivo avrebbe già fruito nel corso dell'esercizio.

Occorre tuttavia osservare che, pur apprezzando lo sforzo profuso per individuare una soluzione del problema, potrebbero concretamente verificarsi ulteriori difficoltà. Ad esempio, in caso di ispezione nel corso dell'esercizio relativo al 2004, i verificatori avrebbero potuto riscontrare il mancato adeguamento dello statuto senza poter contestare l'inapplicabilità delle agevolazioni. L'associazione avrebbe potuto eccepire, ove fosse considerata corretta l'interpretazione fornita in questa sede, che i termini previsti per la modifica dello statuto erano ancora aperti fino al 31 dicembre del 2004.

Il problema più rilevante riguarderebbe poi i soggetti con esercizio sociale a cavallo dell'anno solare. Infatti seguendo la soluzione proposta (adeguamento entro la chiusura dell'esercizio) il termine per procedere all'adeguamento degli statuti potrebbe essere scaduto dopo pochi giorni dall'entrata in vigore della legge. Una società con esercizio dal 1° giugno 2003 al 31 maggio 2004 avrebbe dovuto adeguare lo statuto entro tale periodo, e quindi a distanza di soli sette giorni dall'entrata in vigore ⁽²⁷⁾ della legge n. 128/2004. Sarebbe stato dunque impossibile rispettare il predetto termine.

Il problema potrebbe essere risolto facendo riferimento, come criterio alternativo, al termine previsto per la presentazione del modello Unico. Nel caso di specie lo statuto avrebbe dovuto essere adeguato entro il 31 marzo del 2005, ma occorre una conferma in tal senso da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Nicola Forte

(1) Pubblicata nella G.U. 31 dicembre 2002, n. 305, S.O. n. 240/L.

(2) Pubblicata nella G.U. n. 119 del 22 maggio 2004.

(3) Si veda lo studio n. 1/2003/T, *Le società di capitali senza scopo di lucro e le associazioni sportive dilettantistiche. Le novità della Finanziaria 2003*, approvato dalla Commissione Studi Tributari il 6 giugno 2003 e pubblicato in Studi e Materiali, n. 1/2004.

(4) E' infatti parimenti essenziale, per ottenere l'attribuzione della qualifica di società sportiva, *"indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica"*; è inoltre necessario che i sodalizi sportivi siano costituiti utilizzando la forma dell'associazione, anche non riconosciuta, della società di capitali senza scopo di lucro, ovvero della cooperativa. La possibilità di ricorrere alla forma della cooperativa è stata espressamente prevista solo con la recedente modifica del comma 18 dell'art. 90 (L. 128/2004).

- (5) L'espressione va intesa, nel contesto in cui viene utilizzata, e quindi in senso atecnico, potendo rientrare nella nozione di società sportiva sia gli enti di tipo associativo, ma anche le società di capitali senza scopo di lucro.
- (6) Le perplessità sono state sollevate anche della stessa Commissione Studi Tributari, *Le società di capitali senza scopo di lucro*, cit. E' stato infatti osservato che, secondo una corretta lettura delle disposizioni civilistiche, la figura della cooperativa non è riconducibile nell'ambito delle società di capitali.
- (7) Non sono ad esempio soggetti a tassazione, ai sensi dell'art. 25, comma 1 della L. n. 133/1999, ai fini delle imposte sui redditi, i proventi conseguiti dai sodalizi sportivi che esercitano attività di tipo dilettantistico, che hanno optato per il regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991. Tali proventi devono essere realizzati con lo svolgimento di attività commerciali connesse a quelle istituzionali, in relazione a non più di due eventi l'anno e per un ammontare annuo non superiore a 51.645,69 euro. Conseguentemente i proventi conseguiti da una cooperativa attraverso la vendita di gadget effettuata in occasione della cena sociale organizzata in concomitanza delle festività natalizie non costituiranno oggetto di tassazione ai fini delle imposte sui redditi.
- (8) Fatte salve, però, ulteriori agevolazioni eventualmente spettanti e non collegabili alla natura di cooperativa assunta dal soggetto medesimo.
- (9) In questi termini si è espresso lo Studio n. 5307/1, approvato il 28 ottobre 2004 dalla Commissione studi d'impresa del Consiglio Nazionale del Notariato, "I profili patrimoniali e finanziari nella riforma delle società cooperative", estensore G. Petrelli.
- (10) Si tratta di una delle condizioni per conservare o acquisire lo *status* di società sportiva e, conseguentemente, per beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dal legislatore. "E' ragionevole ritenere che il mancato adeguamento degli statuti e degli atti costitutivi precluda l'affiliazione ad una delle Federazioni sportive nazionali, ovvero ad uno degli Enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. Ne conseguirà, quindi, per ciò che attiene al profilo squisitamente fiscale, l'impossibilità di fruire delle disposizioni riguardanti le società e le associazioni sportive dilettantistiche, come se tali enti svolgessero una diversa attività (non sportiva). In questo senso si è espressa la Commissione Studi Tributari del Consiglio Nazionale del Notariato, *Le società di capitali senza scopo di lucro*, cit.
- (11) E' possibile però individuare alcune differenze sotto il profilo lessicale. L'art. 148, comma 8 fa riferimento al divieto di distribuzione degli utili o avanzi di gestione, invece il comma 18, lett. d) dell'art. 90 vieta la distribuzione dei proventi dell'attività.
- (12) L'eventualità non può però essere esclusa completamente. Ad esempio i componenti del consiglio direttivo di un'associazione potrebbero essere legati da vincoli di parentela con alcuni degli associati. Potrebbe quindi verificarsi, ove i compensi siano sproporzionati rispetto all'attività effettivamente prestata per assolvere all'incarico di amministratore, che sia configurabile, sia pure indirettamente, una distribuzione dei proventi.
- (13) In realtà il comma 18, lett. d) dell'art. 90, diversamente da quanto previsto dall'art. 148, comma 8, lett. a), come già ricordato, fa riferimento più genericamente al divieto di distribuire i proventi dell'attività.
- (14) Cfr l'art. 10, comma 6, lett. c) del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 in base al quale "si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione: ... la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645 e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni.
- (15) Deve tuttavia ricordarsi che ai sensi dell'art. 7 del decreto legge 28 maggio 2004, n. 136 convertito dalla legge 27 luglio 2004, n. 186 "il C.O.N.I. è l'unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche". A proposito del ruolo del C.O.N.I., occorre poi chiedersi quali conseguenze potrebbero verificarsi laddove una società,

non in regola con lo statuto, dovesse ottenere il riconoscimento a fini sportivi. Secondo alcuni autori (cfr. G. Martinelli, *Agevolazioni OK senza requisiti*, in *Il Sole 24 Ore Sport*, n. 11 ottobre 2004, pag. 24) il ruolo del C.O.N.I., quale unico soggetto certificatore dell'effettiva attività sportiva, risulterà fondamentale. In base a questo orientamento il fisco non potrà contestare la mancanza dei predetti requisiti. "L'eventuale mancanza dei requisiti potrà essere oggetto di revoca del riconoscimento in un giudizio di carattere amministrativo ma non potrà essere oggetto di valutazione di merito in un contenzioso tributario". In senso contrario si è espresso N. Forte, *Società e Associazioni sportive*, pag. 83, *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2005, IV edizione. Il nuovo comma 18 contenuto nel predetto art. 90 indica espressamente che nello statuto delle società ed associazioni sportive "devono essere espressamente previsti: ...". In mancanza di uno degli elementi ivi indicati, l'ente non conserva lo *status* di sodalizio sportivo. L'eventuale riconoscimento intervenuto successivamente, anche in mancanza dei predetti requisiti, non è sufficiente per regolarizzare la situazione. Le due condizioni devono infatti coesistere. La conformità dello statuto alle clausole indicate dalla predetta disposizione rappresenta, però, una condizione necessaria, ma non sufficiente. Occorre infatti l'ulteriore passaggio costituito dal riconoscimento ai fini sportivi. In sostanza il riconoscimento non produce effetti se attribuito ad un sodalizio che, in base ai requisiti indicati dal comma 18, non può essere considerato sportivo. Non appare dunque possibile, attraverso l'attribuzione del riconoscimento saltare e quindi disapplicare il predetto comma 18, che pure prevede le condizioni affinché una società o un ente possano essere qualificati come soggetti sportivi.

- (16) M. Basile, *Associazioni e fondazioni: novità e problemi aperti*, in *Gli enti "non profit" in Italia*, a cura di Ponzanelli, Padova, 1994, pag. 34; P. Rescigno, *Le "non profit organizations" come formazioni sociali*, in AA.VV., *Gli enti "non profit" in Italia*, a cura di G. Ponzanelli, Padova, 1994, pag. 286 e ss.; G. Volpe Putzolu, *La tutela dell'associato in un sistema pluralistico*, Milano, 1977, pag. 96, la quale ha osservato, come questo parametro, se di difficile applicazione con riferimento ad organismi fortemente politicizzati quali i partiti politici ed i sindacati, appaia, "se riferibile ad altre comunità intermedie, come una mera astrazione, in suscettibile di sviluppi pratici irrilevanti".
- (17) L'espressione, sia pure utilizzata con riferimento all'esame della disciplina delle Onlus è di M. Balzano, *Democrazia dell'organizzazione nelle Onlus*, in *La disciplina degli enti "non profit"*, AA.VV., a cura di G. Marasà, Torino, 1998, pag. 107.
- (18) Non è possibile prevedere alcuna deroga a tale principio, fatta salva, per espressa previsione del legislatore, la diversa disciplina civilistica prevista per le società di capitali e le cooperative. Non è possibile attribuire più voti in favore di alcuni partecipanti neppure con l'intento di tenere conto della diversa capacità rappresentativa degli stessi. In questo senso si veda M. Balzano, *Democrazia dell'organizzazione nelle Onlus*, cit., pag. 109.
- (19) Ad esempio non potrà prevedersi che la possibilità di essere eletto quale componente del consiglio direttivo dell'associazione sia riservata solo ai soci fondatori. Dovrebbe invece essere consentito includere negli statuti una clausola secondo la quale possono ricoprire la carica di amministratore solo gli associati entrati a far parte dell'associazione, ad esempio, da almeno tre anni. Tale previsione troverebbe un'applicazione generalizzata nei confronti di tutti i soggetti e quindi risulterebbe espressiva del principio di democrazia.
- (20) Soprattutto da parte del C.O.N.I.
- (21) Il CONI, con delibera dell'11 novembre 2004, non ancora approvata definitivamente dal Ministero vigilante, ha istituito il Registro delle Associazioni e Società sportive dilettantistiche, allo scopo del riconoscimento ai fini sportivi di cui all'articolo 5, comma 5 lett. c) del D.Lgs. 23 luglio 1999, n. 242. Possono essere iscritte nel Registro le associazioni e le società sportive dilettantistiche che svolgono attività sportiva dilettantistica, compresa l'attività didattica, in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 90 della legge n. 289/2002 e successive modificazioni, dal CONI e dalle Federazioni sportive Nazionali o Discipline sportive associate e/o ente di Promozione sportiva cui esse sono affiliate. Il possesso dei predetti requisiti sono certificati da una dichiarazione che il legale rappresentante presenta al Comitato Provinciale CONI di riferimento. Il CONI procederà successivamente

te, attraverso una verifica a "campione", a controllare la veridicità della dichiarazione a proposito della sussistenza di tutti i requisiti. Occorre tuttavia osservare come l'istituzione del registro non trovi fondamento normativo nella legge ordinaria. In altri termini non esiste una legge che ne preveda l'obbligo di istituzione. Si tratta, quindi, esclusivamente di una decisione della Giunta Nazionale del CONI che ha deciso di ricorrere a tale modalità di attribuzione del riconoscimento a fini sportivi. Bisogna quindi fare attenzione a non confondere questo registro, istituito con finalità diverse, rispetto a quello previsto dall'originaria formulazione dell'art. 90 della legge n. 289/2002, ed ora non più obbligatorio per effetto dell'abrogazione del corrispondente comma contenuto nel predetto art. 90. Il comma 22 dell'originario art. 90 prevedeva che le società sportive potessero beneficiare dei contributi pubblici solo effettuando preventivamente l'iscrizione in un apposito registro istituito dal CONI. Decorsi diversi mesi dall'entrata in vigore della disposizione, e nelle more dell'istituzione del registro, le società iniziavano ad incontrare serie difficoltà a beneficiare dei predetti contributi. La norma è stata quindi modificata con l'intervenuta abrogazione del comma 22 e, conseguentemente con l'eliminazione dell'obbligo di iscrizione nel registro. Ora, invece, la Giunta Nazionale del CONI, pur mancando la previsione contenuta in una legge ordinaria, reintroduce la necessità di istituire il registro e di iscriversi in esso. Gli scopi, però, sono completamente diversi. Essi riguardano l'attribuzione del riconoscimento a fini sportivi, e la trasmissione all'Agenzia delle Entrate dell'elenco delle associazioni e società sportive dilettantistiche che abbiano conseguito il predetto riconoscimento. La trasmissione di tale elenco è stata posta a carico del CONI dall'art. 7, comma 2 della legge n. 186/2004. In base al D.Lgs. n. 242/1999 il provvedimento di riconoscimento a fini sportivi viene rilasciato dal Consiglio nazionale del CONI. Tuttavia lo statuto del Comitato Olimpico prevede, però, che tale competenza possa essere delegata alle Federazioni sportive nazionali, alle Discipline associate, e agli Enti di promozione sportiva. Rimane tuttavia fermo, come già ricordato, l'obbligo posto a carico del CONI della trasmissione dell'elenco all'Agenzia delle Entrate.

- (22) Data di entrata in vigore della legge n. 128/2004 che ha convertito il D.L. n. 72/2004 avente ad oggetto la modifica dell'art. 90 della legge n. 289/2002.
- (23) Tale modo di procedere veniva infatti considerato legittimo nel presupposto che l'aggiunta nella denominazione sociale di due requisiti imposti per legge (l'attività sportiva ed il carattere dilettantistico dell'attività) potesse essere effettuata autonomamente senza che i soci manifestassero espressamente la propria volontà in tal senso. Le società sportive hanno conseguentemente comunicato la variazione della denominazione limitandosi a segnalare la circostanza all'Agenzia delle Entrate utilizzando esclusivamente i medesimi modelli previsti per l'effettuazione delle variazioni ai fini Iva ai sensi dell'art. 35 del DPR n. 633/1972.
- (24) La soluzione è emersa, sia pure ufficiosamente, nel corso di un convegno, alla presenza di alcuni dirigenti dell'Agenzia delle Entrate, presso la Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze.
- (25) L'interpretazione appare conforme a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 22 del 22 gennaio 1999 in risposta ad un apposito quesito. Secondo l'anzidetta circolare, ai fini delle imposte sui redditi, è necessario che gli statuti siano adeguati alle clausole indicate nell'art. 148 (già art. 111) del TUIR entro il termine di chiusura del periodo d'imposta affinché gli enti associativi interessati possano fruire per l'intero periodo d'imposta del regime agevolativi ad essi spettante. Occorre tuttavia osservare come le difficoltà ai fini dell'applicazione dell'Iva siano maggiori. La citata circolare ricorda che le eventuali agevolazioni, previste dalla normativa Iva, si applicano solo per le operazioni poste in essere successivamente alle modifiche degli statuti. La conclusione trova logicamente origine nella diversa natura dell'imposta sul valore aggiunto quale tributo ad applicazione istantanea, e quindi avente caratteristiche ben diverse rispetto alle imposte sui redditi.
- (26) Avvenuta il 23 maggio 2004.
- (27) Avvenuta il 23 maggio scorso.

(Riproduzione riservata)