

# Associazioni Sportive Dilettantistiche

## La trasformazione eterogenea

- ✓ Provedimenti normativi
- ✓ Statuto: requisiti fiscali e requisiti civilistici
- ✓ Trasformazione “eterogenea” da associazione sportiva dilettantistica a società sportiva dilettantistica

# **ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE: “LA TRASFORMAZIONE ETEROGENEA”**

*A cura di Antonio Sanges*

### Sommario

Premessa.....	4
1. Provvedimenti normativi in materia di associazione sportiva dilettantistica.....	5
DPR n. 530 del 02 agosto 1974 .....	5
Legge n. 91 del 23 marzo 1991 ( modificata dalla Legge 18 novembre 1996 n. 586 art. 10-11-12-13).....	6
Legge n. 586 del 18 novembre 1996.....	7
Legge n. 398 del 16 dicembre 91.....	8
Art. 90 Legge nr. 289 del 27 dicembre 2002 (modificata dalla legge 128 del 21 Maggio 2004) .....	9
Legge n. 186 del 27 luglio 2004 ( conversione in legge del D.L.nr. 136 del 28 maggio 2004) .....	10
2. Statuto sociale delle associazioni sportive dilettantistiche: requisiti fiscali e requisiti civilistici.....	12
Lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche - requisiti fiscali .....	12
Lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche - requisiti civilistici .....	16
La ragione sociale.....	16
La forma giuridica.....	16
Assenza di fine di lucro.....	16
Organizzazione di attività sportive dilettantistiche.....	17
Rispetto del principio di democrazia interna .....	17
Divieto di altri incarichi per gli amministratori.....	18
Devoluzione ai fini sportivi del patrimonio residuo.....	18
Obbligo di conformarsi alle direttive coni .....	18
Check list statuto delle associazioni sportive dilettantistiche.....	19
3. Trasformazione “eterogenea” da associazione sportiva dilettantistica a società sportiva dilettantistica : circolari del consiglio nazionale del notariato .....	20
Massima del Consiglio Notarile di Milano n. 20 del 18 marzo 2004 (questioni in tema di trasformazioni eterogenee art.2500-ter, 2500-septies e 2500 octies c.c.).....	20
Circolare Consiglio Nazionale del Notariato numero 527 del 17 SETTEMBRE 2004 (società sportive e profili di interesse notarile della nuova disciplina.....	20
Circolare Consiglio Nazionale del Notariato numero 32 del 15 aprile 2010. ( la trasformazione degli enti no profit).....	21
4. La trasformazione eterogenea da associazione sportiva dilettantistica a società sportiva dilettantistica di capitale: aspetti civilistici .....	24
Le fasi della “trasformazione eterogenea” .....	24
La perizia di stima (art. 2500 ter comma 2) redatta ai sensi degli art. 2343 e 2465 del c.c.....	25
Perizia di stima: criteri di valutazione .....	26
Limiti alla “trasformazione eterogenea di cui agli art. 2500 octies – 3^ comma del codice civile. ....	27

## Associazioni sportive dilettantistiche: "La trasformazione eterogenea"

---

5. La trasformazione eterogenea da associazione sportiva dilettantistica a società sportive dilettantistiche di capitali: aspetti fiscali.....	28
Imposte dirette: art.171 dpr917/86.....	28
Regime di "neutralità fiscale".....	28
"La perdita fiscale" di cui all'art. 171 dpr917/86.....	29
"La perdita fiscale" di cui alla Legge 111 del 15 luglio 2011.....	29
IVA: ART.2 comma 3 lettera f) DPR 633/72.....	30
IMPOSTA REGISTRO: ART.4 comma 1) lett. c) tariffa allegata al Dpr 131/86.....	30
La "dichiarazione fiscale" in tema di trasformazione eterogenea di associazione sportiva dilettantistica (art. 5 bis com.1 e 4 del Dpr 322/98). .....	31
6. Conclusioni.....	32

### Premessa

Il presente lavoro è finalizzato ad analizzare ed approfondire gli aspetti civilistici, fiscali e contabili della “trasformazione” delle associazioni sportive dilettantistiche in società di capitali.

La trasformazione da associazione sportiva dilettantistica in società di capitali, si rende necessaria, nel caso di promozione di una ASD, da un campionato dilettantistico ad un campionato professionistico.

I “principali vantaggi” che possono derivare dalla trasformazione “de qua” risultano essere: stabilità della governance, responsabilità limitata al patrimonio sociale, accesso al credito sportivo, maggior controllo della gestione.

Gli elementi di “convenienza” che possono invece, spingere ad attivare la trasformazione, possono essere sintetizzati come segue: affiliazione a federazioni sportive, determinazione del valore del marchio e avviamento, stipula di contratti e convenzioni, disponibilità di beni immobili e beni mobili registrati intestati all’associazione sportiva.

Bisogna evidenziare che l’attuale normativa civilistica, non prevede espressamente l’effettuazione dell’operazione di “trasformazione da associazione sportiva dilettantistica in società di capitali”.

Per analogia alla trasformazione delle associazioni non riconosciute, tale operazione straordinaria definita eterogenea, si può comunque effettuare grazie al coordinamento delle leggi speciali (legge 91/81 e legge 289/02) con le previsioni normative di cui al codice civile art. 2500 octies comma 1 e art. 2500 ter comma 1).

La trattazione della “trasformazione eterogenea” di ASD in società di capitali, trova il proprio riscontro, nelle seguenti normative di riferimento: **Leggi speciali** (dpr 530 del 02 agosto 1974, Legge 91/81 modificata dalla Legge n. 586 del 18 novembre 1996 art. 10-11-12-13, Legge 389 del 16 dicembre 1991, Legge 289/2002 art. 90 modificata dalla Legge 128 del 21 maggio 2004, Legge 186 del 27 luglio 2004), **Codice Civile** (art. 2498, 2500 ter, 2500 octies, 2343, 2465), **Normative fiscali** (art. 171 – 2° comma Dpr 917/86, art. 2 comma 3 lettera f) Dpr 633/72, art. 4 comma 1 lettera c) Dpr 131/86, art. 5 – bis comma 1 e 4, Dpr 322/98) **Circolari Consiglio Nazionale del Notariato** (studio 527 del 17 settembre 2004; Studio 32 del 15 aprile 2010) **Consiglio Notarile di Milano** (massima n. 20 del 18 marzo 2004

### 1. Provvedimenti normativi in materia di associazione sportiva dilettantistica

Con il presente capitolo si vuole fornire un quadro completo dei provvedimenti normativi in materia di “associazioni sportive dilettantistiche”.

#### **DPR n.530 del 02 agosto 1974**

Il DPR n. 530 del 02 agosto 1974 (modificato, relativamente alle norme di attuazione, dal d.p.r. 22 marzo 1986, n.157) detta il regolamento per l’attuazione della legge istitutiva del Comitato Olimpico Nazionale Italiano – CONI (legge 18 febbraio 1942, n. 426)

Il regolamento del 1974 riconosceva che la base dell’ordinamento, al cui vertice si collocavano il CONI e le Federazioni suoi organi, era costituita da “società, associazioni ed enti sportivi” che “non hanno scopo di lucro e sono riconosciuti, ai fini sportivi, dal Consiglio Nazionale del Comitato Olimpico Nazionale Italiano o, per delega, dalle Federazioni sportive nazionali”.

Funzione di tali organismi, una volta riconosciuti dal CONI, era quella di inquadrare gli atleti, fossero essi professionisti o dilettanti.

Il DPR n. 530/1974 aveva recepito una lunga prassi, affermatasi nell’ambito sportivo ed in particolare modo nel calcio, che aveva visto numerose associazioni calcistiche migrare verso la forma societaria, ed in specie verso le società di capitali.

Tale prassi era sfociata nella nota riforma delle società calcistiche, attuata dal CONI attraverso la Federazione Italiana Giuoco Calcio (FIGC) nel 1966, con la quale veniva imposto ai clubs , titolari di squadre militanti nelle massime divisioni, di adottare la forma delle società per azioni.

In quella occasione, la FIGC aveva predisposto uno statuto-tipo, nel quale veniva esclusa espressamente qualsiasi possibilità di attribuzione ai soci dei risultati economici dell’attività sociale, sia in sede di distribuzione periodica degli utili, sia sotto forma di eventuali plusvalenze, in caso di liquidazione della società o delle singole quote.

Gli utili conseguiti dovevano essere destinati a fini sportivi ed il patrimonio residuo, dopo lo scioglimento delle società, doveva essere devoluto al Fondo di assistenza CONI – FIGC.

Le società calcistiche, così come disciplinate dalla normativa federale e dalle previsioni del d.p.r. n. 530/1974, mancando della possibilità della distribuzione degli utili, rappresentavano una deviazione dallo schema causale del contratto di società e costituivano uno degli esempi più significativi di società senza scopo di lucro.

Ai fini del presente lavoro , risulta utile approfondire gli articoli 32,33 e 34 del DPR n. 530/74

### – Riconoscimento delle società sportive (art.32)

Le società, le associazioni e gli enti sportivi non hanno scopo di lucro e sono riconosciuti, ai fini sportivi, dal consiglio nazionale del Comitato Olimpico Nazionale Italiano o, per delega, dalle federazioni sportive nazionali. Il riconoscimento delle società polisportive è fatto per le singole specialità dello sport praticato

Le organizzazioni polisportive d'importanza nazionale, che svolgano attività di diffusione e promozione, e le associazioni nazionali, che svolgono attività a vocazione sportiva di notevole rilievo, possono essere riconosciute dal consiglio nazionale del C.O.N.I. o, per delega, dalla giunta esecutiva, rispettivamente, enti di promozione sportiva e associazioni benemerite.

### – Ordinamento delle società sportive ( art. 33)

Le società, le associazioni e gli enti sportivi sono retti da uno statuto che deve essere approvato dall'organo che procede al riconoscimento, ai sensi del precedente art. 32.

Alla stessa approvazione sono sottoposte le eventuali modifiche dello Statuto, nonché i regolamenti interni.

### – Attività delle società sportive (art. 34)

1. Le società, le associazioni e gli enti sportivi sono soggetti all'ordinamento sportivo ed esercitano le loro attività secondo le norme e consuetudini sportive.

La legge 23 marzo 1981 n. 91, era essenzialmente una legge prevista per le società di calcio.

Tale provvedimento riportava l'obbligo, per le società in questione, di costituirsi nella forme di S.p.A. o di S.r.l. ed imponeva la previsione statutaria del totale reimpiego degli utili per lo svolgimento dell'attività sportiva.

L'assoluto divieto di "distribuzione degli utili" veniva confermato dalla previsione che al socio, anche in sede di liquidazione della società, non potesse essere attribuito che il solo valore nominale della partecipazione, mentre tale previsione, contrariamente a quanto riportato nello statuto-tipo, approvato dalla FIGC, non era prevista per l'ipotesi di liquidazione delle singole quote.

Anche in questo caso, si era ritenuto che la società non potesse attribuire al socio una somma superiore al valore nominale del suo conferimento, in quanto un diverso comportamento avrebbe violato il citato obbligo di destinazione degli utili all'attività sociale.

È importante sottolineare che le società di calcio previste dalla legge n. 91/1981 erano esclusivamente quelle che ponevano in essere contratti con atleti professionisti.

**Legge n. 91 del 23  
marzo 1981 (**  
**modificata dalla**  
**Legge 18**  
**novembre 1996 n.**  
**586 art. 10-11-12-**  
**13)**

### Legge n. 586 del 18 novembre 1996

La situazione fino ad ora sinteticamente delineata ha subito una radicale modificazione, ad opera della legge 18 novembre 1996, n. 586.

Tale legge ha modificato la precedente legge n. 91/1981, prevedendo l'abrogazione del vincolo di destinazione degli utili della società sportiva all'attività sociale e il divieto di distribuzione degli utili a favore dei soci.

In tal modo, la società sportiva sembra essere "rientrata", almeno sotto il profilo causale, nella sfera del diritto comune.

Permane l'incompatibilità delineata dalle disposizioni di cui alla legge n. 586/1996 e quelle di cui al d.p.r. n. 530/1974 (come modificato dal d.p.r. n. 157/1986) che continuano a richiedere, per le società sportive, l'assenza dello scopo di lucro, restando, inoltre, il dubbio sulla capacità cogente del citato d.p.r. in materia di divieto di distribuzione degli utili.

Le leggi n. 586/1996 e n. 91/1981, disciplinano esclusivamente la materia dello sport professionistico, non affrontano completamente il fenomeno dello sport dilettantistico.

Per meglio approfondire le tematiche del presente lavoro risulta utile ricordare quanto previsto dagli articoli 10, 11, 12 e 13 della legge n. 91/81 così come modificata dalla legge 18 novembre 96 n. 586.

#### — Costituzione e affiliazione (art. 10)

Possono stipulare contratti con atleti professionisti solo società sportive costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata. In deroga all'articolo 2488 del codice civile è in ogni caso obbligatoria, per le società sportive professionistiche, la nomina del collegio sindacale. L'atto costitutivo deve prevedere che la società possa svolgere esclusivamente attività sportive ed attività ad esse connesse o strumentali.

L'atto costitutivo deve provvedere che una quota parte degli utili, non inferiore al 10 per cento, sia destinata a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva. Prima di procedere al deposito dell'atto costitutivo, a norma dell'articolo 2330 del codice civile, la società deve ottenere l'affiliazione da una o da più federazioni sportive nazionali riconosciute dal CONI. Gli effetti derivanti dall'affiliazione restano sospesi fino all'adempimento degli obblighi di cui all'articolo 11.

L'atto costitutivo può sottoporre a speciali condizioni l'alienazione delle azioni o delle quote. L'affiliazione può essere revocata dalla federazione sportiva nazionale per gravi infrazioni all'ordinamento sportivo.

La revoca dell'affiliazione determina l'inibizione dello svolgimento dell'attività sportiva.

Avverso le decisioni della federazione sportiva nazionale è ammesso ricorso alla giunta esecutiva del CONI, che si pronuncia entro sessanta giorni dal ricevimento del ricorso.

### – Deposito degli atti costitutivi (art. 11)

Le società sportive, entro trenta giorni dal decreto del tribunale previsto dal quarto comma dell'articolo 2330 del codice civile, devono depositare l'atto costitutivo presso la federazione sportiva nazionale alla quale sono affiliate. Devono, altresì, dare comunicazione alla federazione sportiva nazionale, entro venti giorni dalla deliberazione, di ogni avvenuta variazione dello statuto o delle modificazioni concernenti gli amministratori ed i revisori dei conti.

### – Garanzia per il regolare svolgimento dei campionati sportivi (art. 12)

1. Al solo scopo di garantire il regolare svolgimento dei campionati sportivi, le società di cui all'articolo 10 sono sottoposte, al fine di verificarne l'equilibrio finanziario, ai controlli ed ai conseguenti provvedimenti stabiliti dalle federazioni sportive, per delega del CONI, secondo modalità e principi da questo approvati.

### – Potere di denuncia al tribunale (art. 13)

Le federazioni sportive nazionali possono procedere, nei confronti delle società di cui all'articolo 10, alla denuncia di cui all'articolo 2409 del codice civile.

### Legge n. 398 del 16 dicembre 91

Nella storia della legislazione tributaria a favore dell'associazionismo sportivo dilettantistico, il primo atto normativo è rappresentato dalla legge del 16 dicembre del 1991, n. 398.

Tale normativa è stata emanata al fine di facilitare le incombenze contabili e fiscali delle associazioni sportive che, nel corso dell'esercizio sociale, conseguissero proventi commerciali non superiori all'importo di 250.000,0 di euro (importo fissato dall'art. 25, comma 3 della legge 13 maggio 1999 n. 133, così come modificato dall'art. 37, comma 2 della legge 21 novembre 2000, n. 342 e dall'art. 90, comma 2 della legge 27 dicembre 2002 n. 289).

L'articolo 1 della normativa in questione prevede che: le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo dell'imposta precedente hanno conseguito dell'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore ad euro 250.000,00, possono optare per l'applicazione in via "forfettaria" dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale delle attività produttive.

L'opzione per avvalersi di tale regime forfettario deve essere esercitata mediante comunicazione a mezzo lettera raccomandata da inviare alla competente Agenzia dell'Entrate e/o Siae e la stessa avrà effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è stata esercitata, fino a quando non sia revocata e in ogni caso, per almeno un triennio.

**Art. 90 Legge nr.  
289 del 27  
dicembre 2002  
(modificata dalla  
legge 128 del 21  
Maggio 2004)**

I soggetti che intraprendono l'esercizio di attività commerciali esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 35 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

L'opzione ha effetto anche ai fini delle imposte sui redditi e di essa deve essere data comunicazione all'Agenzia dell'Entrate entro i trenta giorni successivi.

L'ulteriore tassello, in materia di sport dilettantistico, è costruito dall' art. 90 della citata legge n. 289/2002.

Tale normativa ha esteso le disposizioni di cui alla legge n. 398/1991 , riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche, anche alle società sportive dilettantistiche costruite in forma di società di capitali senza scopo di lucro.

La normativa "de qua" ha dettagliatamente indicato i requisiti necessari per l'individuazione delle associazioni sportive dilettantistiche (con o senza personalità giuridica) e delle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro.

La legge n. 128/2004 infine prevede la possibilità di utilizzare anche la forma della cooperativa ed incide sul comma 18 dell'art. 90, eliminando la necessità di inserire negli statuti l'obbligo, posto a carico delle società, di conformarsi alle norme ed alle direttive del CONI, nonché degli statuti ed ai regolamenti delle federazioni sportive nazionali o all'ente di promozione sportiva, cui la società o l'associazione intende affiliarsi.

Inoltre, non si prevede più la necessità di stabilire le modalità di riconoscimento, a fini sportivi, delle società e di affiliazione ad una o più Federazioni sportive nazionali del CONI o alle discipline associate a uno degli enti di promozione sportiva riconosciuta dal CONI, anche su base regionale.

L'articolo 90 della legge nr. 289/02 modificato dalla legge 128/04 prevede le seguenti disposizioni per lo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica:

Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Gli atti costitutivi e di trasformazione delle società ed associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa.

Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:

- 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 o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale, nello statuto sociale devono essere espressamente previsti:

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

È fatto divieto degli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciute dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

**Legge n.186 del  
27 luglio 2004 ( conversione in  
legge del D.L. nr.  
136 del 28 maggio  
2004)**

Al fine di evitare l'indebita fruizione delle agevolazioni fiscali anche ad associazioni e società sportive non riconosciute dal CONI, è stato emanato il D.L. n. 136, in data 28 maggio 2004, convertito nella legge 27 luglio 2004, n. 186, il cui articolo 7 dispone che "il Coni è l'unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche".

Pertanto, le agevolazioni fiscali, previste per il settore, presuppongono l'avvenuto riconoscimento, ai fini sportivi, rilasciato dal CONI *“quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale”*.

### 2 Statuto sociale delle associazioni sportive dilettantistiche: requisiti fiscali e requisiti civilistici

Il D.Lgs. 460/97 e l'art. 90 della Legge 289/02 hanno caratterizzato gli aspetti civilistici e tributari delle Associazioni Sportive Dilettantistiche.

#### Lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche - requisiti fiscali

Con il D. Lgs. 460/97, a partire da gennaio 1998, si è attuato il riordino della disciplina tributaria degli "enti non commerciali". Le limitazioni in esso contenute, sono specificatamente a "carattere antielusivo", e sono volte ad identificare, quali nuovi destinatari della previsione di non commercialità, anche gli enti associativi dilettantistici, individuati nella Legge 16 dicembre 1991 n. 398.

Tali enti risultano essere, le associazioni sportive e le relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate a federazioni sportive nazionali od a enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche.

#### • **Criteri di individuazione dell'oggetto sociale**

Nella disposizione di cui all'art. 1, 10 comma, D. Lgs. 460/97, si prevede che: "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. ".

Per "oggetto principale" si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Pertanto ai fini della qualificazione di "ente non commerciale" occorre fare riferimento:

- all'atto costitutivo;
- allo statuto.

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

- agli art. 73, 143 - 149 del TUIR - imposte sui redditi;
- art. 4 del D.P.R. 633/72 - IVA;

Legge 398/91 - Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche;

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

#### — **Le clausole statutarie**

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

Le stesse risultano essere le seguenti:

### Divieto di distribuzione utili

Divieto di distribuzione, sia in forma diretta che indiretta, degli utili o avanzi di gestione nonché delle riserve, del capitale e dei fondi durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge.

Tale previsione normativa, esprime una caratteristica da sempre connaturata alla forma giuridica dell'associazione, che nasce appunto per perseguire finalità di natura non economica. Il rispetto di tale divieto permette l'attribuzione all'ente del carattere di non lucratività e garantisce l'effettività della sua natura.



Attenzione

L'ulteriore inserimento della precisazione che gli utili non possono essere distribuiti, neanche in modo indiretto, rimarca la necessità di evitare l'utilizzo a scopo elusivo degli enti non commerciali (poiché non vengono individuate le fattispecie che costituiscono casi di distribuzione indiretta di utili per le associazioni non economiche, si fa riferimento a quelle individuate per le ONLUS).

### Obbligo di devoluzione del patrimonio

Obbligo della devoluzione del patrimonio dell'ente, nel caso di scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

Anche questa clausola, nasce con l'intento di evitare il perseguimento di finalità lucrative, attraverso la distribuzione delle sopravvenienze attive in caso di scioglimento. È previsto che, sentito il collegio sindacale o dei revisori, beneficiario della devoluzione può essere solo un'altra associazione con finalità analoghe. Tale previsione è un valido metodo per evidenziare chiaramente la natura effettiva dell'associazione e le sue finalità.

### Rapporti tra associati e associazioni

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



Con questa clausola viene rafforzato il principio, già esistente, del riconoscimento del diritto di voto agli associati maggiorenni. Risulta, però, obbligatoria un'ulteriore equiparazione tra i soci, ai quali vengono riconosciuti gli stessi diritti, nell'ambito della vita associativa, senza discriminazioni e privilegi come, ad esempio, la delega di voto solo per alcune categorie o il diritto di voto plurimo.



Attenzione

L'importanza di questa clausola è di notevole portata poiché, in assenza di questo presupposto, le quote associative versate dai soci all'associazione diventa imponibile ai fini delle imposte sui redditi e IVA.

### Obblighi contabili e di rendicontazione

Obbligo della redazione ed approvazione annuale di un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie.



Il rendiconto economico e finanziario, deve fare riferimento, sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile adottato. Riguardo alla struttura ed ai criteri di redazione non vengono stabilite regole, lasciate alla volontà associativa, restando l'obbligo di inserire tutte le voci di entrata e di spesa, gli impegni assunti e ancora non pagati, i crediti non riscossi e la consistenza del patrimonio.

Il rendiconto deve, quindi, riassumere le vicende economiche e finanziarie dell'associazione in modo da rispecchiare in maniera veritiera l'intera gestione e di costituire uno strumento di trasparenza e controllo.

### Democraticità dei rapporti

Eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, 2° comma del c.c., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri ed idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o dei rendiconti.

Vengono presi in considerazione vari criteri volti a garantire la "sovranità dell'assemblea". Si va dal divieto della delega di voto, alla trasparenza dello statuto riguardo all'ammissione ed esclusione dei soci, alle forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, alla redazione ed approvazione del rendiconto ed alla conseguente comunicazione ai soci di detti atti. Tutto in funzione di un ulteriore consolidamento del potere deliberativo che l'assemblea esercita su tutte le questioni inerenti la vita sociale.



Attenzione

Da tale previsione ne deriva che le decisioni più significative della vita associativa devono essere di competenza dell'assemblea e che ai soci non partecipanti dovrà essere inviato un estratto delle decisioni prese in sede assembleare.

### Intrasmissibilità della qualifica

Intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Il rapporto associativo nasce, giuridicamente, dalla relazione che si instaura tra associazione e socio e non dal conferimento della quota di quest'ultimo. La riforma vieta la possibilità di trasmettere la qualità di socio o la rivalutazione della quota per evitare, ancora una volta, la possibilità che l'associazione o i soci perseguano finalità lucrative.



Il mancato adeguamento dello statuto anche ad una sola di clausole sin qui riprodotte, comporta la presunzione, senza possibilità di prova contraria, di ente commerciale con il conseguente venir meno del beneficio tributario.

### Lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche - requisiti civilistici

La Legge n. 289/2002, Finanziaria per il 2003, con l'art: 90, ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico nuove norme volte ad incentivare il settore delle attività sportive dilettantistiche. Tale articolo è stato modificato dall'art. 4 del D.L. n. 72/2004 convertito in Legge n. 128 del 21 maggio 2004. Una delle principali innovazioni, riguarda la disciplina civilistica delle società ed associazioni sportive dilettantistiche.

### La ragione sociale

Al comma 17 è previsto l'obbligo, per le società e le associazioni sportive dilettantistiche, di "indicare nella ragione sociale", la finalità sportiva e la ragione o denominazione dilettantistica dell'attività svolta.

Alle luce di tale disposizione, tutti i sodalizi sportivi, aderenti a una Federazione Sportiva nazionale, hanno dovuto modificare la propria ragione sociale.

Le associazioni che all'atto dell'entrata in vigore della legge avevano già nella denominazione sociale il riferimento allo sport in generale o alla disciplina praticata, hanno dovuto solo aggiungere l'indicazione di "associazione o società dilettantistica", chi, invece, non aveva già una specifica denominazione collegata allo sport, ha dovuto anche aggiungere l'indicazione "sportiva".

Attenzione Bisogna precisare che, il mancato adeguamento non prevede l'applicazione di alcuna sanzione, tuttavia essa costituisce causa di mancato rinnovo dell'affiliazione e del conseguente riconoscimento fiscale e giuridico ai fini sportivi.

A riguardo si fa presente che l'affiliazione deve essere rinnovata annualmente, prima dell' inizio dell' attività agonistica.

### La forma giuridica

La seconda parte del comma 17 del predetto art. 90, identifica la "natura giuridica" che possono assumere le associazioni sportive, dilettantistiche:

1. associazioni riconosciute ai sensi degli artt. 14 e seguente del C. C. dotate di personalità giuridica;
2. associazioni non riconosciute ai sensi degli artt. 36 e seguenti dello stesso Codice.

### Assenza di fine di lucro

Questo carattere è già tassativamente previsto dalle carte federali di ogni ente sportivo a carattere nazionale riconosciuto dal Coni. Ne consegue che, a fronte di detto principio, nessuna previsione specifica deve essere inserita negli statuti già in essere.

**Organizzazione di  
attività sportive  
dilettantistiche**

**Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva:**

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

È compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento ed il perfezionamento nelle attività sportive. È l'oggetto di quasi tutti i sodalizi sportivi oggi operanti, ne consegue che le associazioni sportive dilettantistiche devono avere questo quale oggetto principale.

**Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva:**

L'Associazione si propone quale scopo principale:

la promozione, la diffusione, la tutela e lo sviluppo della scherma e delle discipline sportive collegate, favorendo la partecipazione attiva dei cittadini alla vita sportiva e ricreativa;

l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività dedicata per l'avvio. L'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive, allo scopo di divulgare la conoscenza della (indicare l'attività sportiva) e dello sport in generale, creando, altresì, in particolare per i giovani e le loro famiglie, momenti di ritrovo e di aggregazione.

**Rispetto del  
principio di  
democrazia  
interna**

Tale principio uniforma la disciplina sportiva a quella fiscale che già imponeva, agli enti associativi che intendessero beneficiare delle agevolazioni fiscali, previste per gli enti non profit, di essere costituiti su base democratica.

**Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva:**

Tutti i soci dell' Associazione devono essere soci anche della (Federazione cui intendono affiliarsi); il tesseramento sportivo, così come le iscrizioni e i rinnovi alla (Federazione cui intendono affiliarsi), devono essere richiesti per il tramite dell' Associazione.

Fra gli aderenti all'Associazione esistono parità di diritti e di doveri. La disciplina del rapporto associativo e le modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo sono uniformi per tutti gli associati. È esclusa espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa. Tutti i soci maggiorenni hanno diritto di voto per l'approvazione e le modifiche dello Statuto e per la nomina degli

### **Divieto di altri incarichi per gli amministratori**

organi direttivi dell'associazione. Ogni associato ha diritto ad un voto. Il numero degli iscritti all'Associazione è illimitato. Tutti i soci sono vincolati all'Associazione per la durata di un anno sociale.

In particolare, divieto a carico degli Amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina.

Secondo tale disposizione, si deve impedire che, nell'ambito dilettantistico, un soggetto, anche se "non amministratore", possa esercitare il controllo di più società operanti nella medesima disciplina.

Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva:

È fatto divieto ai consiglieri di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva. La carica di consigliere è gratuita, fatto salvo il rimborso delle spese sostenute in conseguenza della carica ricoperta.

### **Devoluzione ai fini sportivi del patrimonio residuo**

In caso di scioglimento della associazione obbligo di devolvere il patrimonio a fini sportivi.

Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva:

In caso di scioglimento dell' Associazione sarà nominato un o più liquidatori scelti anche tra i non soci; esperita la fase di liquidazione, il patrimonio residuo sarà devoluto, al fine di perseguire finalità sportive, ad Enti o ad Associazioni che perseguono lo promozione e lo sviluppo dell'attività sportiva, salvo diversa destinazione imposta dalla legge, dalla (Federazione cui intende affiliarsi), o dal Coni.

### **Obbligo di conformarsi alle direttive coni**

Obbligo di conformarsi alle norme ed alle direttive del Coni nonché agli statuti ed ai regolamenti delle federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi. Quindi, nello statuto redatto in ossequio alla normativa di cui all'art. 90, si deve fare riferimento alle direttive del Coni ed agli statuti delle federazioni sportive a cui l'associazione si affida.

**Check list statuto  
delle associazioni  
sportive  
dilettantistiche**

Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva.  
Per quanto non espressamente previsto dal presente statuto si applicano le disposizioni dello statuto e dei regolamenti del CONI e della Federazione sportiva Nazionale a cui l'associazione è affiliata ed in subordine le norme del c.c. .  
Per quanto riguarda la regolamentazione delle associazioni sportive relativamente all'aspetto societario e fiscale si rinvia alla normativa di cui al D.Lgs. 460/97 e art. 90 Legge 289/02.

<b>1</b>	e' stata indicata nella denominazione sociale l'indicazione dilettantistica e la finalità sportiva	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>2</b>	e' stata indicata la sede legale nell'atto costitutivo o nel verbale di variazione	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>3</b>	e' stato previsto nell'oggetto sociale il fine sportivo nonchè l'indicazione di organizzazione di attività sportive dilettantistiche compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento ed il perfezionamento delle attività sportive	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>4</b>	e' indicato il rispetto del principio di democrazia interna ed il diritto di voto a tutti i soci con la previsione dell'elettività' delle cariche sociali	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>5</b>	e' indicata a chi appartiene la rappresentanza legale	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>6</b>	e' indicata l'assenza di fine di lucro diretta e indiretta	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>7</b>	e' indicata la modalità di convocazione e svolgimento dell'assemblea per l'approvazione del rendiconto economico finanziario ed il suo obbligo di redazione (30 aprile)	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>8</b>	e' indicata la modalità di rinnovo delle cariche istituzionali e la loro scadenza	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>9</b>	e' indicato l'obbligo di conformarsi ed accettare le norme, statuti, regolamenti, del con, della federazione o ente di promozione cui si e' affiliati	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>10</b>	e' indicata la devoluzione ai fini sportivi del patrimonio residuo dopo la fase di liquidazione in caso di scioglimento dell'ente sportivo	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>11</b>	e' stata prevista la disciplina delle incompatibilità per i dirigenti sportivi ed i tecnici	<b>SI</b>	<b>NO</b>

### **3. Trasformazione “eterogenea” da associazione sportiva dilettantistica a società sportiva dilettantistica : circolari del consiglio nazionale del notariato**

Il Consiglio Nazionale del Notariato si è espresso più volte in merito alla possibilità di effettuare una trasformazione delle associazioni non riconosciute ( nel caso che ci occupa le ASD) in società di capitali. Sulla tematica sono state redatte le seguenti circolari: numero 20 del 18 marzo 2004 (questioni in tema di trasformazioni eterogenee); numero 527 del 17 settembre 2004 (società sportive e profili di interesse notarile della nuova disciplina) e numero 32 del 15 aprile 2010 ( la trasformazione degli enti no profit).

**Massima del Consiglio Notarile di Milano n. 20 del 18 marzo 2004 (questioni in tema di trasformazioni eterogenee art.2500-ter, 2500-septies e 2500 octies c.c.)**

**Circolare Consiglio Nazionale del Notariato numero 527 del 17 SETTEMBRE 2004 (società sportive e profili di interesse notarile della nuova disciplina)**

Tale massima rileva 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 in capitali in società di capitali si applica il secondo comma dell’art. 2500 ter 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 di s.r.l.)”.

Con tale circolare il Consiglio nazionale del notariato evidenzia come la trasformazione di associazione non riconosciuta in società di capitali non comporta la modifica dello scopo non lucrativo ma determina solo la variazione della struttura organizzativa ottenibile.

La circolare “de quo” rileva come anche le società sportive possono essere interessate ad effettuare le operazioni di trasformazione, fusione e scissione.

Al riguardo gli esempi possono essere molteplici: a) società sportiva dilettantistica che sia ammessa a disputare campionati professionistici e che debba, pertanto, adeguare lo statuto a quello delle società cono scopo i lucro oppure al caso di un’associazione sportiva dilettantistica che intenda trasformarsi in società sportiva dilettantistica o professionistica; b) società sportiva dilettantistica che attiva un progetto di fusione con una società sportiva professionistica; c) società sportiva che opera una scissione al fine di dare vita a due organismi societari destinati l’uno a svolgere attività sportiva dilettantistica e l’altro attività sportiva professionistica.

In molti dei casi sopra analizzati si tratterà di ipotesi di “trasformazione eterogenea”.

Resta il dubbio dell’ammissibilità della trasformazione di associazione sportiva dilettantistica non riconosciuta, in società sportiva dilettantistica o professionistica.

In questo caso l’applicazione letterale dell’art. 2500 octies impedirebbe la trasformazione riservata alle sole associazioni riconosciute.

Una tale interpretazione sembrerebbe estremamente penalizzante.

Si consideri che l'art. 90 della citata legge n. 289/2002, come modificata dalla legge 128/2004, consente indifferentemente la possibilità, in materia di sport dilettantistico, di utilizzare lo schema dell'associazione con o senza personalità giuridica e quello delle società di capitali o cooperativa.

Negare le possibilità di "migrare" da una sola di tali forme organizzative in un'altra, sebbene funzionalmente omogenea, sembra una contraddizione ingiustificata.

Ma anche la trasformazione da associazione sportiva dilettantistica senza personalità giuridica in società sportiva professionistica potrebbe essere una soluzione necessitata in tutti quei casi in cui l'associazione sia ammessa a disputare campionati professionistici.

Negare in questi casi la possibilità della trasformazione rischia di creare numerosi problemi pratici, anche in considerazione del fenomeno di trasformazione delle associazioni sportive in società di capitali verificatosi legittimamente all'indomani dell'emanazione della legge n. 91/1981.

L'interpretazione estensiva del comma 5 dell'art. 15 della citata legge n. 91/1981 concedeva agevolazioni fiscali per "le trasformazioni compiute nel termine di cui al primo comma dell'art. 17 (un anno dall'entrata in vigore della legge), in società per azioni o in società a responsabilità limitata delle associazioni sportive (quindi anche non riconosciute) che abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio di attività sportive".

Nelle ipotesi sopra considerate fondando il ragionamento sull'identità causale fra organismi non omogenei dal punto di vista strutturale, si potrebbe arrivare ad ammettere la legittimità delle trasformazioni tra contratti associativi differenti ma omogenei sotto un profilo teleologico.

Con tale Circolare il Consiglio nazionale del notariato attesta il consolidato orientamento all'estensione anche alle associazioni non riconosciute di potersi trasformare in società di capitali.

Al riguardo lo studio n. 32/10 evidenzia come nell'ambito della disciplina positiva delle "trasformazioni eterogenee", altra importante novità della riforma societaria di cui la D. Legisl. 4° 06 del 2003 riguarda l'espressa previsione del passaggio da:

- a) società di capitali in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni (in attesa di riconoscimento) e viceversa da
- b) Consorzi, società consortili, comunioni d'azienda, associazioni riconosciute e fondazioni in società di capitali.

**Circolare  
Consiglio  
Nazionale del  
Notariato numero  
32 del 15 aprile  
2010. (la  
trasformazione  
degli enti no profit)**

Nel prevedere le ipotesi di trasformazione in società di capitali, dunque l'art. 2500-octies c.c. contempla, fra gli enti di partenza, l'associazione *riconosciuta* e la fondazione, il che ha, come è noto, spinto l'interprete a chiedersi il perché si sia fatto riferimento agli enti associativi con personalità giuridica (laddove, per la fondazione, si dà normalmente per assunto che si tratti di ente che ha già ottenuto il riconoscimento)

Se, infatti, è da un lato comprensibile il perché il legislatore non abbia fatto riferimento a fatti specie trasformativi non riguardanti lo schema societario – giacché una espressa disciplina di tali fattispecie in sede di riforma delle società di capitali sarebbe stata verosimilmente tacciata di incostituzionalità perché fuori dalla delega – meno spiegabile è la scelta di non prevedere l'ipotesi di una trasformazione delle associazioni non riconosciute in società.

Il dubbio ha un suo fondamento allorché si tratti di valutare perché il legislatore abbia previsto – ad esempio – la trasformazione delle associazioni riconosciute o delle comunioni di azienda in società di capitali e non anche la trasformazione delle associazioni non riconosciute, dato che l'interprete viene immediatamente sollecitato alle individuazione del minimo comun denominatore delle varie fattispecie contemplate.

Ricerca, questa, che invero sembra sempre più dare esiti sconcertanti, nonostante l'impegno degli interpreti volto ad individuare la ratio delle apparenti esclusioni: né la sottoposizione ad un regime di pubblicità (che ad esempio non c'è per i consorzi interni, pur non esclusi dalla disciplina codicistica della trasformazione), né lo svolgimento di un'attività d'impresa (che non par essere essenziale né alle associazioni, né alle fondazioni) né, tantomeno una piena soggettività giuridica (si pensi alla comunione di azienda) rappresentano infatti il preteso minimo comun denominatore.

L'unica ragione plausibile della mancata previsione appare in definitiva quella di un *favor* verso le associazioni riconosciute, dotata di una facoltà in più: opzione invero costosa e ingiustificata sul piano giuridico, che obbliga le associazioni esistenti, a sottoporsi ad un controllo in conferente con il successivo mutamento organizzativo in società di capitali, perché indirizzato a scopi diversi da quelli perseguiti all'ordinamento con il controllo sull'attività d'impresa, in precedenza svolto dalla giurisprudenza onoraria ed oggi dal notaio verbalizzante.

Comunque, a fronte di un iniziale – e incomprensibile – atteggiamento di prudenza che ha fatto ritenere a molti invalicabile il limite implicito posto dalla disciplina codicistica, la dottrina sembra orientarsi verso soluzioni più aperte, per cui la disciplina della trasformazione eterogenea non è esaustiva per quanto attiene alla ricostruzione del campo di applicazione dell'istituto e cioè in quanto il Legislatore si è limitato a disciplinare le fattispecie a suo giudizio

più significative lasciando all'interprete il compito di regolamentare le altre ipotesi, non certo per arrivare, come pare sia recentemente accaduto, ad ipotizzare la trasformazione di società in trust.

E pare che l'apertura nel senso prospettato non presti il fianco ad alcuna controindicazione: la tutela dei creditori e degli associati è sufficientemente garantita dall'obbligatorietà della relazione di stima, nonché del generale rimedio dell'opposizione di cui all'art. 250-novies.

Dunque, sembra potersi ritenere possibile, nonostante il dato normativo, l'approdo allo schema societario anche partendo dall'associazione non riconosciuta.

### 4. La trasformazione eterogenea da associazione sportiva dilettantistica a società sportiva dilettantistica di capitale: aspetti civilistici

La trasformazione da associazione sportiva dilettantistica a società sportiva dilettantistica rientra nella fattispecie giuridica “eterogenea”, la cui disciplina di cui al codice civile è prevista in via generale dall’art 2500 septies (trasformazione eterogenea da società di capitali ) e dall’articolo 2500-novies( opposizione dei creditori ) .

Nel caso che ci occupa tale “trasformazione” viene riconosciuta per specifica analogia alla trasformazione delle società di persone regolate dall’art. 2500 ter del c.c. ( trasformazione di società di persone .

#### Le fasi della “trasformazione eterogenea”

Sinteticamente le fasi della “trasformazione eterogenea” da associazione sportiva dilettantistica non riconosciuta a società sportiva dilettantistica si possono riassumere come segue:

- redazione del verbale di assemblea straordinaria che delibera l’operazione di trasformazione ( cfr allegato 1 al presente lavoro)
  - redazione della relazione illustrativa degli amministratori, la quale dovrà contenere oltre agli effetti e alle motivazioni della trasformazione lo statuto della società risultante:
    - i. ragioni e le opportunità dell’operazione
    - ii. nuove responsabilità dei soci e dell’organo amministrativo
    - iii. valutazione del patrimonio
    - iv. costi dell’operazione
    - v. proposta del piano di riparto tra i soci
1. redazione della perizia giurata ai sensi dell’articolo 2343 e 2465 del Codice Civile
  2. redazione della delibera di trasformazione dell’assemblea straordinaria in forma di atto pubblico approvato 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*”. ( cfr allegato 2 al presente lavoro)
  3. pubblicazione dell’avvenuta trasformazione, l’art. 2500 novies in posterga degli effetti della trasformazione dopo i 60 giorni dall’ultimo adempimento pubblicitario di cui all’articolo 2500 del Codice Civile.

**La perizia di stima  
(art. 2500 ter  
comma 2) redatta  
ai sensi degli art.  
2343 e 2465 del  
cc**

Tale disposizione è derogabile qualora tutti i creditori acconsentano all'atto oppure sia stato effettuato il pagamento dei creditori dissenzienti

L'art. 2500-ter comma 2 del codice civile dispone che, in occasione di una trasformazione c.d. omogenea progressiva (tipicamente il passaggio di una Società di persone ad una società di capitali) si rende necessaria la predisposizione (da un parte di un esperto) di una “perizia di stima” redatta ai sensi degli art. 2343 del c.c. ( qualora la trasformata assume lo status di società per azioni) e 2463 del c.c. (qualora la trasformata assume lo status di una società a responsabilità limitata).

Tale “perizia di stima” deve attestare che il capitale della società risultante dalla trasformazione sia “determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo”.

Secondo quanto espresso dalla dottrina dominante il compito della perizia di stima in occasione della trasformazione non è quello di addivenire alla conoscenza di un valore economico o di un'eventuale correlata misura di avviamento (come tipicamente accade nelle ipotesi di conferimento), ma tale compito e' finalizzato a garantire che il capitale iniziale della società trasformata non risulti privo di contenuti aziendali e patrimoniali.

Sotto questo profilo infatti si tende ad escludere l'iscrivibilità dell'avviamento proprio della perizia di stima nella contabilità della società trasformata.

Analizzando più in profondità l'operazione di trasformazione eterogenea e progressiva (cioè da associazione a società di capitali) si evidenziano ulteriori difficoltà che legittimano ancor più la necessità di una perizia.

Per la maggior parte delle realtà associative infatti non esiste una disposizione civilistica che garantisca l'integrità del capitale, né sussistono gli specifici obblighi contabili contemplati all'art. 2214 del codice civile.

Il sistema informativo contabili della realtà di tipo associativo infatti è spesso impostato su base volontaria, anche in adesione alle Raccomandazioni fornite dalla “Commissione Aziende No Profit” del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, che ancora oggi costituiscono il principale punto di riferimento per la realizzazione di un efficiente sistema di rendicontazione di tali realtà.

Per tali enti di tipo associativo che intendono trasformarsi in società di capitali, dunque, la perizia si reputa necessaria in quanto, oltre a svolgere una primaria funzione di garanzia verso i terzi per ciò che riguarda la consistenza del patrimonio (soprattutto in relazione al mutato regime di responsabilità dei soci) la stessa può costituire, di fatto, anche la base contabile di partenza.

### Perizia di stima: criteri di valutazione

In considerazione di una tenuta della contabilità scarsa o pressoché marginale ispirata in molti casi a criteri di pura cassa tenuta dall'associazione sportiva dilettantistica, si comprende come il perito debba procedere spesso ad una ricognizione fisica degli elementi che possono concorrere a formare il patrimonio a disposizione della trasformata.

Sotto il profilo estimativo, si tratterà di esprimere a valori correnti i diversi elementi che andranno a comporre lo Stato Patrimoniale della nuova realtà oggetto di trasformazione.

I criteri per la valutazione delle principali poste patrimoniali possono essere così sinteticamente descritte:

- per le immobilizzazioni materiali andrà individuato il costo di sostituzione o di riproduzione tenendo anche conto dello stato di usura (in tale ambito il ricorso a perizie tecniche è sicuramente elemento da tenere in considerazione); si tenga presente, in proposito, che in molti casi le associazioni (più culturali che sportive per la verità) presentano beni di elevato valore storico/artistico la cui vita utile appare spesso indefinita e per i quali si impone una valutazione assistita da specifica perizia da parte di esperti del settore;
- per le eventuali giacenze di materiale di consumo o merci andrà per le stesse ricercato il costo d'acquisto più recente (laddove lo stesso sia reperibile) o, in alternativa, il prezzo di mercato;
- con riferimento ai crediti, infine, gli stessi vanno espressi al loro valore di presunto realizzo in funzione ovviamente del grado di esigibilità;
- per quanto attiene le poste debitoare la valutazione al valore nominale (o in taluni casi il presumibile valore di estinzione) rappresenta il criterio solitamente più adeguato.

Sulla base di quanto evidenziato si ritiene che per effettuare l'operazione di “trasformazione da associazione sportiva dilettantistica in società di capitali sportiva dilettantistica” si rende necessario quanto segue:

- predisposizione di una perizia di stima giurata redatta ai sensi dell'art. 2465 del codice civile che attesti la congruità del capitale della società risultante dalla trasformazione la cui determinazione deve avvenire sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo;
- I partecipanti all'associazione sportiva mantengono la responsabilità personale illimitata per le obbligazioni sociali sorte prima della data da cui la trasformazione ha effetto, salvo che i creditori diano il loro consenso alla trasformazione.

**Limiti alla  
"trasformazione  
eterogenea di cui  
agli art. 2500 octies  
- 3^ comma del  
codice civile.**

I limiti alla trasformazione eterogenea risultano contenuti dalla previsione normativa di cui all'art. 2500 octies- 3^ comma del codice civile.

Tale articolo prevede che la trasformazione non si puo' effettuare quando risulta espressamente prevista dall'atto costitutivo, dalle leggi speciali e nel caso specifico in cui siano stati ricevuti contributi pubblici e/o liberalita'

### 5. La trasformazione eterogenea da associazione sportiva dilettantistica a società sportive dilettantistiche di capitali: aspetti fiscali

Gli aspetti fiscali della trasformazione eterogenea da "asd a ssd" risultano essere disciplinati dalla normativa di cui appresso: art. 171 comma 2 dpr 917/186 (trasformazione eterogenea), art. 2 comma 3 lett.f dpr 633/72 (cessioni di beni), art. 4 comma 1) lett. c dpr 131/86 (tariffa imposta di registro) , art. 5 bis comma 1 e 4 dpr 322/98 (dichiarazioni fiscali).

#### **Imposte dirette: art.171 dpr 917/86**

In caso di trasformazione di associazione sportiva dilettantistica in società sportiva dilettantistica di capitali , i beni dell'ente si considerano conferiti in società (quindi sulla base del loro valore normale) salvo che non siano compresi nell'azienda o complesso aziendale esercitato dall'ente non commerciale (co.2 dell'art.171 del Tuir).

In tali situazioni il "regime di neutralità fiscale" che caratterizza la trasformazione omogenea viene mantenuto per i beni che fanno parte dell'eventuale complesso aziendale che l'ente non commerciale utilizza per l'esercizio (in via non principale) di una propria attività commerciale ;

Nell'ipotesi di conferimento di beni in società (oggetto del patrimonio dell'associazione sportiva ) viene prevista la realizzazione di una "plusvalenza latente" di cui alla previsione normativa di cui all'art. 9 comma 2 del dpr 917/86. Le "plusvalenze realizzate" dall'ente non commerciale a seguito del conferimento concorrono a formarne il reddito complessivo solo nel caso in cui la plusvalenza sia ricondotta alle specifiche ipotesi di tassazione contemplate dall'art. 67 lettera n) del DPr 917/86( *"le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'art.171, comma 2 ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti"*.)

Nell'ipotesi che l'operazione di trasformazione risulta equiparata ad un conferimento , risultano essere imponibili le sole plusvalenze relative ai beni oggetto di conferimento che integrano le ipotesi di tassazione contemplate dall'art. 67 del dpr 917/86.

#### **Regime di "neutralità fiscale"**

Il passaggio dei beni dalla sfera commerciale dell'associazione sportiva dilettantistica a quella della società sportiva dilettantistica di capitali (commerciale per definizione) avviene in "regime di neutralità fiscale".

Nell'associazione sportiva dilettantistica "trasformanda", per i "beni che risultavano essere oggetto di attività commerciale", la previsione di neutralità fiscale dell'operazione prevede che nella contabilità della società sportiva dilettantistica di capitali (risultante dalla trasformazione) saranno iscritti i valori dei beni già fiscalmente riconosciuti in capo all'associazione.

Per i "beni che risultavano invece di fare parte dall'attività isituzionale"

dell'associazione sportiva dilettantistica, il Legislatore fiscale ha considerato gli stessi quali conferimenti, che in quanto tali, vengono riconosciuti per il loro valore "normale".

L'aver assimilato al "conferimento di beni provenienti dalla sfera istituzionale dell'associazione sportiva dilettantistica", alla società sportive dilettantistica di capitali, si determina nel caso di specie l'applicazione di cui al secondo comma dell'art.9 ( determinazione dei redditi e delle perdite) del dpr 917/86.

Tale normativa prevede che :*"In caso di conferimenti o apporti in società o altri entri si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti"*, e di conseguenza, fornire risposta positiva all'interrogativo in precedenza formulato.

### **"La perdita fiscale" di cui all'art.171 dpr 917/86**

Nella trasformazione eterogenea di cui all'art.171 del dpr 917/86 , il trattamento della "perdita fiscale" non ricorre in alcuna disciplina specifica.

In tal caso per le "perdite d'impresa conseguite ante trasformazione dalle società di capitali" vengono applicate le disposizioni sul "riporto delle perdite" previsto dall' all'art. 84 del dpr 917/86.

Nel caso invece di "perdite determinate dagli enti non commerciali" vengono applicate le direttive di cui all'art. 8 comma 3 dpr 917/86.

I criteri di utilizzo delle perdite di cui alle due disposizioni precedenti, risultano essere differenti, a secondo se trattasi di "asd in contabilità semplificata" oppure di "asd in contabilità ordinaria".

In caso di "asd in regime di contabilità semplificata ", le perdite fiscali sono integralmente utilizzabili solo nel periodo del loro conseguimento e le stesse possono essere fatte valere anche su redditi di diversa natura rispetto a quelli d'impresa quali, ad esempio, redditi diversi, di capitali, fondiari.

Nel caso invece di "asd e/o ssd in contabilità ordinaria, le perdite fiscali d'impresa sono utilizzabili, al contrario, anche nei successivi esercizi ma possono essere fatti valere solo su redditi della stessa natura e cioè redditi d'impresa.

### **"La perdita fiscale" di cui alla Legge 111 del 15 luglio 2011**

Il D.L. n.98 del 6 luglio 2011. convertito nella legge n.111 del 15/07/11 , con effetti che decorrono dal periodo d'imposta in corso al 6/07/11 (quindi dal periodo d'imposta 2011 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) ha modificato il "regime delle perdite fiscali" con riferimento alle società di capitali (quindi anche alle società sportive dilettantistiche di capitali).

L'articolo 23,co.9 della legge n.111/11 modifica le sole disposizioni contenuti nei commi 1 e 2 dell'art. 84 del dpr 917/86, creando un "doppio regime" per quanto riguarda il trattamento delle perdite riferibili ai soggetti in regime di contabilità ordinaria.

Per i soggetti d'imposta (ditte individuali, società di persone ed enti non commerciali) ai quali si applicano le disposizioni dell'art. 8 del dpr 917/86 “le perdite fiscali” sono utilizzabili integralmente nell'esercizio in cui le stesse vengono conseguite e nel quinquennio successivo (con l'eccezione delle perdite conseguite nei primi tre periodi d'imposta ed assistite dal requisito della novità, per le quali il riporto è illimitato)

Invece per i soggetti d'imposta ai quali si applicano le disposizioni dell'art. 84 del dpr 917/86 (società di capitali) le “perdite fiscali” saranno utilizzabili non più integralmente ma solo fino a concorrenza dell'80% del reddito imponibile di ciascun esercizio e per un periodo illimitato (viene invece mantenuta anche per le società di capitali la regola circa l'utilizzo delle perdite conseguite nei primi tre periodi d'imposta ed assiste dal requisito della novità, per le quali il riporto rimane integrale, senza quindi la limitazione dell'80% e per un periodo illimitato)

In riferimento a quanto sopra evidenziato, si può rilevare che, “la società sportiva dilettantistica di capitali risultante dalla trasformazione” potrà utilizzare le perdite fiscali ad essa trasferite dall'associazione sportiva dilettantistica in contabilità ordinaria, continuando a seguire le regole individuate dall'art. 8 del Tuir e cioè, l'utilizzo integrale delle perdite con il limite del riporto quinquennale anziché del novellato art. 84 del Tuir.

**IVA: ART2 comma  
3 lettera f) DPR  
633/72**

In tema di Iva, la tematica della trasformazione eterogenea da “asd” a “ssd”, trova riferimento nella previsione normativa di cui all'art.2, co.3 lett.f del DPR n 633/72.

Tale normativa prevede che: “*i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti*” non si considerino cessioni di beni e come tali non danno luogo alla determinazione di materiale imponibile.

**IMPOSTA  
REGISTRO: ART4  
comma 1) lett. c)  
tariffa allegata al  
Dpr 131/86**

Ai fini dell'imposta di registro, l'art.4 co.1) lett.c) della tariffa parte I allegata al DPR n. 131/86 (Testo unico dell'imposta di registro), prevede l'imposizione a tassa fissa (attualmente pari a 168 euro) per gli atti di trasformazione della società di qualunque tipo ed oggetto e “*degli enti diversi dalle società compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*”.

Nel caso in cui nel patrimonio dell'associazione sportiva dilettantistica che si trasforma, risultino compresi beni immobili va segnalato che l'Agenzia delle Entrate con la R.M. n 162/E/08 ha ritenuto applicabile in via assoggetta dell'imposta fissa di 168 euro “*gli atti di fusione e di scissione di società di*

**La “dichiarazione fiscale” in tema di trasformazione eterogenea di associazione sportiva dilettantistica (art. 5 bis com.1 e 4 del Dpr 322/98).**

*qualunque tipo*”, conclusioni applicabili anche all’istituto della trasformazione. Nel caso di specie l’art.90 della L. n.289/02 al co.5 prevede che: “gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni direttamente connessi allo svolgimento dell’attività sportiva sono soggetti dall’imposta di registro in misura fissa”.

In caso di trasformazione eterogenea da “asd” a “ssd” la normativa di cui all’art. 5 bis comma 1 e 4 del dpr 322/98 prevede che: la dichiarazione dei redditi ( Ires – Irap), relativa alla frazione di esercizio compresa tra l’inizio del periodo d’imposta e la data di cui ha effetto la trasformazione, deve essere presentata , in via telematica, entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a tale data.

In tema di versamento d’imposta il disposto normativo dall’art.17 co.1 del DPR n. 435/01, prevede che il versamento dell’imposta corrispondente va effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d’imposta.

## **6. Conclusioni**

Con il presente paragrafo vengono "raccordati" i vantaggi e le convenienze nonche' tutte le fasi civilistiche, fiscali e contabili relative alla "trasformazione eterogenea" delle associazioni sportive dilettantistiche.

### "Principali vantaggi" della trasformazione

- Stabilità della governante
- Responsabilità limitata al patrimonio sociale
- Accesso al credito sportivo
- Migliore controllo della gestione societaria;

### Elementi di convenienza della trasformazione

- Valutazione del marchio e/o avviamento
- Affiliazione a federazioni sportive
- Stipula di contratti e convenzioni
- Titolarità di beni mobili e immobili (iscritti nei pubblici registri)

### Trasformazione eterogenea art. 2503 c.c.

- Relazione illustrativa degli amministratori riguardo gli effetti e la motivazione della trasformazione eterogenea
- Perizia giurata redatta ai sensi degli art. 2343 e 2465 del c.c. da allegare alla delibera assembleare
- Delibera della trasformazione redatta con atto pubblico
- Pubblicità dell'avvenuta trasformazione (con effetti decorsi i 60 giorni degli adempimenti pubblicitari di cui art. 2500 c.c)
- Limiti alla trasformazione (caso di esclusione art. 2500 octies – 3° comma c.c.)

### Trasformazione eterogenea art. 171 dpr 917/86 comma 2

Dal punto di vista fiscale, la trasformazione eterogenea risulta essere neutra in virtù dell'attività istituzionale e commerciale che rimanere inalterata.

### Trasformazioni eterogenea aspetti contabili

Gli aspetti contabili della trasformazione eterogenea tengono presente la determinazione dei valori riportati nella perizia giurata redatta ai sensi degli artt. 2343 e 2465 del C.C.

In termini operativi, legati alle scritture contabili, bisogna effettuare : a) chiusura dei conti dell'Associazione trasformata", b) riapertura dei conti e rilevazione del capitale sociale alla data dell'effettiva trasformazione eterogenea.