



ENTI NON COMMERCIALI

La Relazione di Missione per le ASD di maggiori dimensioni

di Patrizia Sideri

OneDay Master

Bilancio e controllo negli ETS

Scopri di più

Il presente intervento analizza in dettaglio quanto previsto dal Documento di Ricerca del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e della Fondazione Nazionale dei Commercialisti (FNC) del 13 dicembre 2023, relativamente agli **schemi di bilancio proposti per le Associazioni sportive dilettantistiche**, in merito alla **Relazione di Missione**.

La Relazione di Missione è il documento che, nel Terzo settore, **integra il bilancio degli ETS** con lo scopo di descrivere in modo dettagliato l'attività svolta e le modalità con cui è perseguito lo **scopo statutario dell'ente**, mediante l'illustrazione delle poste di bilancio, dell'andamento economico e gestionale e delle modalità con cui sono perseguiti gli **scopi statutari**, fornendo agli stakeholder informazioni non solo economiche ma anche qualitative riguardanti gli obiettivi raggiunti, i risultati sociali e le scelte gestionali assunte.

Il Documento di Ricerca – seguendo l'impostazione del D.M. 5 marzo 2020 in materia di schemi di bilancio degli ETS – prevede la redazione della Relazione di Missione, anche da parte delle **ASD di maggiori dimensioni** e indica, dettagliatamente, i **paragrafi che dovrebbero essere contemplati**, prevedendo, altresì, che possano essere **riportate ulteriori informazioni** rispetto a quelle specificamente previste, ove siano ritenute rilevanti per fornire una rappresentazione **veritiera e corretta della situazione** e delle prospettive gestionali.

Riportiamo di seguito **l'elencazione dei paragrafi** della Relazione di Missione proposta nel Documento di Ricerca per le associazioni sportive dilettantistiche, con i rispettivi contenuti (in corsivo), con un *focus* dedicato ad **alcune voci particolari**:

«*1) le informazioni generali sull'ente, la mission perseguita e le attività istituzionali (sportive) praticate tra quelle previste nello statuto, l'ente/gli enti di affiliazione (Federazioni Sportive Nazionali, Discipline Sportive Associate, Enti di Promozione Sportiva), l'iscrizione nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (RASD) con la relativa anzianità, il regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte in ciascuna di esse, il riconoscimento della personalità giuridica per effetto dell'iscrizione nei registri tenuti dalle prefetture ovvero in ambito regionale o*



provinciale (Trento e Bolzano), nonché per effetto dell'iscrizione al RASD».

Trattasi delle **informazioni di base relative all'ente**, utili al lettore del bilancio per comprenderne agevolmente le **attività svolte, gli enti affilanti, l'iscrizione al RASD, il regime fiscale applicato e l'eventuale personalità giuridica**.

«2) i dati sugli associati, sui tesserati e sulle attività svolte nei loro confronti; le informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente (numero assemblee, ordine del giorno, quorum partecipativi e deliberativi, ecc.)».

Le informazioni sugli associati e sulla loro partecipazione alle assemblee sono importanti al fine della dimostrazione della presenza del requisito di democraticità richiesto dall'[art. 7, comma 1, lett. e\), D.Lgs. n. 36/2021](#), circa le **clausole obbligatorie** dello statuto delle Associazioni sportive dilettantistiche: «e) 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».

Rappresenta certamente un **comportamento virtuoso**, per l'ASD, il **monitoraggio della partecipazione degli associati alla vita associativa**, funzionale alla successiva indicazione nella Relazione di Missione, anche al fine di tracciare e documentare il rispetto della democraticità in caso di controllo da parte delle autorità fiscali.

«3) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello indicato dal CNDCEC/FNC».

In questo paragrafo dovrà essere indicato, ad esempio, **se l'ASD applica i principi contabili nazionali** (e in particolare l'OIC 35) e se ha **redatto il bilancio secondo le previsioni degli artt. 2423, 2423-bis e 2426, c.c.**, rispettivamente relativi alle **clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione**

«4) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio».

«5) la composizione delle voci “costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo”, nonché le ragioni dell'iscrizione e dei rispettivi criteri di ammortamento».

«6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni dell'ente, con specifica indicazione della natura delle garanzie».



«7) la composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi” e della voce “altri fondi” dello stato patrimoniale».

I precedenti punti **non presentano particolari specificità** legate al mondo sportivo

«8) le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi».

Il Documento di Ricerca, alla stregua della regolamentazione in ambito di ETS e di quanto indicato dall’OIC 35, apporta importanti innovazioni alle **modalità di rappresentazione in bilancio del patrimonio netto, introducendo la distinzione tra patrimonio netto “vincolato” e “libero”**: il primo, derivante da **riserve statutarie vincolate**, nonché da riserve vincolate per scelte operate dagli organi istituzionali (riserve vincolate dagli organi) o da **terzi donatori** (riserve vincolate da terzi); il secondo, costituito dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché da eventuali **riserve libere di altro genere**.

Si evidenzia che, in ragione dei vincoli apposti a fronte di alcune tipologie di proventi conseguiti dall’ente (generalmente liberalità e contributi) e del loro concorso alla formazione di voci di patrimonio, fintanto che le risorse non verranno destinate nel rispetto del vincolo, il patrimonio netto sarà soggetto a oscillazioni – anche rilevanti – che dovranno essere monitorate dagli **enti dotati di personalità giuridica**, al fine del mantenimento del **patrimonio minimo di euro 10.000**.

«9) un’indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche».

«10) una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate».

Si tratta di **erogazioni liberali ricevute dall’ente, non liberamente disponibili, ma vincolate al verificarsi di una particolare condizione apposta dal donatore**: un evento futuro e incerto che, se si verifica, conferisce al donatore il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa.

Pertanto, se una **donazione è condizionata a un evento futuro e incerto**, finché la condizione non si è verificata l’ente deve considerare le risorse ricevute come un **debito** (da allocare nel passivo); solo quando la condizione viene meno, il **debito viene “stornato”** e – ove si realizza l’evento atteso – il relativo importo rappresenterà un **provento per l’ente iscrivibile del rendiconto economico**, mentre ove la condizioni non si avveri si dovrà procedere alla restituzione della somma.

Attenzione: la rappresentazione in bilancio delle erogazioni liberali “condizionate” e “vincolate” è sostanzialmente diverso: nel primo caso, fino al verificarsi della condizione, generano un



“debito”; nel secondo caso, fintanto che vengano destinate per il vincolo apposto, generano una riserva di “patrimonio netto”.

«11) un’analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi afferenti alle voci dei proventi e dei ricavi, degli oneri e dei costi relativi alle diverse aree di gestione».

«12) informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività secondarie forniscono al perseguitamento della missione dell’ente e l’indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse, preferibilmente in forma tabellare, evidenziando il rispetto di quanto previsto dall’art. 9 del d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36».

Si tratta del monitoraggio delle **attività diverse** e della verifica che le stesse **permangano all’interno dei parametri quantitativi** che saranno stabiliti con apposito decreto ministeriale e che, in caso di mancato rispetto per **2 esercizi consecutivi**, comporterà la **cancellazione dal RASD** e l’obbligo di devoluzione del patrimonio; in ambito di ETS i limiti (alternativi) dei ricavi dell’attività diversa determinati in **ciascun esercizio sono i seguenti:**

- il **30% delle entrate complessive dell’ETS;**
- il **66% dei costi complessivi dell’ETS.**

«13) una descrizione delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, nonché delle attività di raccolta fondi ex art. 25, comma 2 della l. 13 maggio 1999, n. 133 rendicontate nella Sezione C del Rendiconto gestionale, congiuntamente al rendiconto specifico previsto dall’art. 20, comma 2 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente».

È importante che l’ente tenga distinte le attività connesse dalle attività diverse. Infatti, mentre le prime supportano e sono **parte integrante della missione sportiva**, le **attività diverse sono accessorie** devono essere ben **distinte e limitate**, e non devono snaturare la finalità principale dell’ente sportivo dilettantistico. Infatti:

- **attività commerciali connesse alle attività istituzionali:**
 - sono attività che costituiscono il **naturale completamento e supporto degli scopi** principali dell’ente sportivo dilettantistico, cioè la promozione dello sport;
 - sono **direttamente funzionali** e si svolgono in contemporanea o in stretta relazione agli eventi e alle manifestazioni sportive (ad esempio: somministrazione alimenti e bevande durante una partita, vendita di materiale sportivo in occasione di attività sportive, organizzazione di corsi di formazione sportiva riferiti alle discipline praticate dall’ente);
 - **beneficiano dell’agevolazione fiscale** del regime forfetario previsto dalla Legge n. 398/1991;



• **attività diverse:**

- sono attività **diverse rispetto allo svolgimento agli scopi istituzionali** sportivi dell'ente (“esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la **formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica**”) e possono essere svolte a condizione che siano secondarie, strumentali e previste dallo statuto (ad esempio, servizi di benessere come idromassaggio);
- **non rappresentano il naturale completamento della funzione sportiva** e possono riguardare attività non direttamente correlate alla disciplina sportiva praticata dall'ente;
- **devono rispettare precisi limiti quantitativi** che, se superati, comportano la cancellazione dal RASD.

«14) una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute».

Il monitoraggio e l'indicazione delle **erogazioni liberali ricevute** è essenziali per la distinzione **tra erogazioni libere, vincolate e condizionate**

«15) il numero dei dipendenti, ripartito per categoria, e le movimentazioni avvenute nell'esercizio, nonché il numero dei volontari. In riferimento al dato dei lavoratori è opportuno distinguere le informazioni inerenti agli sportivi, rispetto ai lavoratori non sportivi».

Seppure in ambito di ASD **non vi siano i vincoli di proporzionalità** da rispettare tra volontari, lavoratori e soci come in ambito di Associazioni di promozione sociale (APS) e Organizzazioni di volontariato (ODV), è importante che gli enti presidino **l'attività di volontariato** che viene prestata in loro favore, sia al fine del corretto inquadramento, che della **corretta erogazione dei rimborsi spese**, che dell'obbligo di assicurare i volontari per **responsabilità civile verso terzi**.

«16) l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo e le relative funzioni, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale se presenti. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate».

«17) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio».

I 2 punti che precedono sono a **presidio della trasparenza**, uno dei **vincoli imposti** agli enti oggetto di normative di favore, come gli ETS e i sodalizi sportivi. In particolare, l'indicazione richiesta assolve anche al **presidio del divieto di corresponsione** di utili, anche indirettamente, da cui deriva **l'attenzione per le “parti correlate”**. Il Glossario al Documento di Ricerca definisce



le parti correlate:

- ogni persona o ente in grado di **esercitare il controllo sull'ente**: il controllo si considera esercitato dal soggetto che **detiene il potere di nominare o rimuovere la maggioranza degli amministratori** o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere decisioni; in ambito sportivo dilettantistico, considerando l'obbligo di democraticità, si ritiene che la fattispecie descritta nel presente alinea non sia riscontrabile nella pratica;
- **ogni amministratore dell'ente**, quindi tutti i componenti dell'organo amministrativo, ovvero del consiglio direttivo;
- **ogni società o ente che sia controllato dall'ente** (ed ogni amministratore di tale società o ente). Per la nozione di controllo delle società si rinvia a quanto stabilito dall'[2359](#) del Codice civile, mentre per la nozione di controllo di un ente si rinvia a quanto detto al punto precedente;
- **ogni dipendente o volontario** con responsabilità strategiche;
- ogni persona che è **legata ad una persona**, la quale è parte correlata all'ente.

«18) la proposta di destinazione dell'avanzo di gestione, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo».

Il risultato annuale ricordiamo che può essere positivo, in ragione del perseguitamento del lucro “oggettivo” da parte di ciascuna realtà economica che operi mediante un efficiente organizzazione delle risorse da cui può scaturire un avanzo; al contrario del lucro “soggettivo” precluso mediante la clausola del divieto di distribuzione degli utili. **L'avanzo di gestione potrà** pertanto essere destinato:

- a copertura delle **perdite pregresse**;
- a **riserve libere**;
- a **riserve vincolate** per destinazione degli organi.

Circa quest'ultima tipologia di vincolo (da parte degli organi), lo stesso può essere apposto sia prima della determinazione del risultato, **mediante specifico accantonamento** (voce di costo del rendiconto della gestione), che mediante **accantonamento a riserva dell'utile annuale**.

«19) l'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione. L'analisi deve essere coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte».

«20) l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari».



«21) l'indicazione delle modalità di perseguitamento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività istituzionali e al finanziamento delle stesse in un'ottica di "continuità aziendale"».

I 3 paragrafi che precedono rappresentano un elemento innovativo: sono, infatti, volti a **fornire informazioni sulla situazione attuale dell'ente a livello economico, patrimoniale e finanziario e a prevederne l'andamento, il tutto in funzione della verifica del presupposto della continuità**.

Il Documento di Ricerca innalza il livello di **consapevolezza e capacità di analisi** dell'ente amministrato, che devono avere i **dirigenti dei sodalizi sportivi**, confermando l'importanza – anche in ambito associativo – che gli enti si dotino degli adeguati assetti obbligatori in base al disposto dell'[**art. 2086, c.c.**](#), anche **per gli "imprenditori collettivi"**.