

IL DIVIETO DI DISTRIBUZIONE DEGLI UTILI NELLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE E LE SUE PRINCIPALI IMPLICAZIONI

FRANCESCO CAMILLETTI

*Professore aggregato
nell'Università di Milano*

SOMMARIO: 1. La disciplina nazionale vigente delle società sportive dilettantistiche. – 2. Il divieto di lucro oggettivo e soggettivo. – 3. Affitto di ramo di azienda da società a responsabilità limitata a SSD. – 4. La cessione delle quote societarie della società sportiva dilettantistica e le conseguenze del suo scioglimento.

1. – Il nostro ordinamento ammette tre possibili forme giuridiche per l'esercizio di attività sportive dilettantistiche riconosciute dal Coni: le associazioni sportive prive di personalità giuridica, le associazioni sportive con personalità giuridica di diritto privato e, infine, le società sportive dilettantistiche (di seguito anche 'SSD') strutturate o come società di capitali o come società cooperative¹.

In relazione a tutte queste tipologie societarie e associative la legge espressamente esclude il fine di lucro oggettivo e soggettivo, disponendo che tanto lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche, quanto quello delle società sportive dilettantistiche deve prevedere l'assenza di un fine di lucro (cd. lucro oggettivo) e il divieto di distribuzione dei proventi dell'attività tra gli associati/soci (cd. lucro soggettivo), anche in forma indiretta; così differenziando in modo sostanziale la disciplina di tali enti da quella delle società sportive professionistiche ove la distribuzione degli utili è ammessa, con l'unico limite, di cui all'art. 10, comma 3, della legge 23 marzo 1981, n. 91, come modificato dall'art. 4, comma 1, del D.L. 20 settembre 1996, n. 485, costituito dall'obbligo di destinare almeno il 10%

¹ Legge 27 dicembre 2002, n. 289, art. 90, comma 17: *"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".

dell'utile conseguito a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva.

Un'inversione di tendenza è stata realizzata con l'intervento normativo di cui all'art. 1, commi da 353 a 360 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018), con il quale è stata riconosciuta, per la prima volta nel nostro ordinamento, la possibilità di svolgere attività sportiva dilettantistica mediante società sportive dilettantistiche lucrative (SSDL), aventi non solo la forma di società di capitali, ma anche di società di persone, senza alcun limite di lucro soggettivo e oggettivo.

La normativa *de qua*, dalla indubbia portata innovativa e con l'obiettivo sia di stimolare e favorire la crescita del settore sportivo dilettantistico, sia di consentire per la prima volta un importante prelievo fiscale anche sull'attività istituzionale delle società sportive dilettantistiche², ha avuto però una breve durata; e infatti, è stata sin da subito abrogata dal d. l. 12 luglio 2018, n. 87 (cd. Decreto Dignità), convertito in legge 9 agosto 2018, n. 96, che ha nuovamente affermato il principio secondo cui le società sportive dilettantistiche non possono essere connotate né da un lucro oggettivo né da un lucro soggettivo, confermando di conseguenza l'applicazione della precedente normativa. Conseguentemente, sulla base della disciplina legislativa vigente, lo scopo di lucro può connotare solo le società sportive professionistiche ma non anche quelle dilettantistiche, le quali possono essere organizzate esclusivamente in forma associativa o come società di capitali o cooperative e non più come società di persone. Una scelta legislativa, quest'ultima, che ha lasciato irrisolto il problema delle società sportive dilettantistiche già costituite e/o oggetto di trasformazione³, ed ha riproposto il 'peccato originale' che aveva connotato l'iniziale normativa sulla disciplina dello sport professionistico⁴, ossia la previsione di una società di capitali impossibilitata, in deroga a quanto previsto dall'art. 2247 cod. civ., a conseguire e dividere gli utili, con ciò 'mutilando' la causa di tale contratto associativo costituito proprio dallo scopo, comune a tutti i soci, di

² Cfr. Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio integrato 2018, A.S. n. 2960.

³ Cfr. M.R. DE RITIS, *Riforma del terzo settore e attuali assetti societari delle imprese sportive: propositi e spropositi del legislatore*, in *Gius. civ.*, fasc. 3, 1° marzo 2018, 763.

⁴ Già con riferimento alle società sportive professionistiche, infatti, la dottrina si chiedeva se potessero o meno qualificarsi come delle vere e proprie società; si vedano sul tema, in particolare, G. VOLPE PUTZOLU, *Oggetto sociale ed esercizio dell'impresa nelle società sportive*, in *Riv. dir. civ.*, 1985, 333; G. SANTINI, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, 151; M. T. CIRENEL, *Le associazioni sportive società per azioni*, in *Riv. dir. comm.*, 1970, 467.

dividere gli utili conseguiti dallo svolgimento dell'attività sociale⁵; peccato originale poi sanato essendosi, come si è già evidenziato, successivamente ammesso lo scopo lucrativo.

Ne consegue, quindi, che nelle società sportive dilettantistiche la causa in concreto del contratto associativo non va individuata nella preclusa distribuzione degli utili, bensì nell'esercizio in sé dell'attività sportiva, con una evidente sovrapposizione dell'oggetto sociale con lo scopo soggettivo comune degli associati.

È chiaro che la tendenza legislativa è quella di utilizzare le società come degli schemi organizzativi neutri, in grado di essere destinati allo svolgimento tanto di attività lucrativa, quanto di attività non lucrativa; ma non può non ritenersi che una tale scelta susciti quantomeno confusione, in quanto si è in presenza di società alle quali, in forza del menzionato divieto di distribuzione degli utili, sono precluse molte delle principali attività societarie previste dalla disciplina civilistica. Si pensi, all'emissione di azioni di risparmio, azioni di godimento, azioni privilegiate nella distribuzione degli utili, all'attribuzione a favore di alcuni soci di particolari diritti, riguardanti la distribuzione degli utili, ai sensi dell'art. 2468, comma 3 o, ancora, alla possibilità di quotarsi in borsa⁶, nonché inapplicabilità del divieto di patto leonino, per essere i soci *ex lege* esclusi dalla partecipazione agli utili.

In proposito si sottolinea che le società sportive dilettantistiche si costituiscono con le modalità previste dal codice civile per le società di capitali e per le cooperative, con il rispetto tuttavia di alcune disposizioni speciali dettate, in particolare, dall'art. 90 della legge n. 289 del 2002 (*'Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica'*) secondo cui lo statuto societario deve espressamente indicare:

- "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 a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle*

⁵ Per una riflessione sul tema si veda V. MASTROIACOVO, *"La mancanza dello scopo di lucro nelle società di capitali: lo strano caso del regime fiscale delle società che svolgono attività sportiva dilettantistica"*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, fasc. 6, pp. 787.

⁶ Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 5271/I, *Società sportive e profili di interesse notarile della nuova disciplina*, Approvato dalla Commissione Studi d'Impresa il 17 settembre 2004, pp. 8-11.

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 di 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".

Il comma 18-bis dell'art. 90, legge n. 289/2002, inoltre, pone a capo degli amministratori delle società sportive dilettantistiche e delle associazioni sportive dilettantistiche il divieto di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche che operino 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 sportiva⁷. La *ratio legis* di siffatta disposizione normativa potrebbe risiedere anche nella necessità di evitare che attraverso un amministratore che gestisce più società sportive, con il medesimo oggetto sociale, si addivenga di fatto ad una forma di controllo indiretto funzionale a deviare una o più società del gruppo dal loro scopo tipico, ossia l'esercizio e la promozione dello sport dilettantistico. Inoltre va rilevata anche la necessità, coerente con la struttura delle SSD che vieta il perseguimento del lucro anche soggettivo, di evitare che il socio amministratore, prestando la propria attività per più soggetti, moltiplichi i propri compensi, con ciò aggirando il predetto divieto, come meglio si evidenzierà in seguito.

Le SSD così costituite, ai fini del riconoscimento del fine sportivo, devono iscriversi presso il Registro tenuto dal CONI il quale, nella sua veste di garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale, trasmette annualmente all'Agenzia delle Entrate i dati per la verifica dei presupposti di ammissione a tutti i benefici di natura fiscale previsti dalla disciplina vigente; il riconoscimento da parte del CONI, infatti, non incide sul procedimento di costituzione della SSD ma esclusivamente sulla concessione delle agevolazioni fiscali alle stesse riconosciute dalla legge⁸, con ciò

⁷ Art. 90, comma 18-bis, legge 27 dicembre 2002, n. 289, come sostituito dall'art. 4 del D.L. 22 marzo 2004, n. 72: "È fatto divieto agli 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".

⁸ Art. 7 del Decreto Legge 28 maggio 2004, n. 136: "1. In relazione alla necessità di confermare che il CONI è unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche, le disposizioni di cui ai commi 1, 3, 5, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, si

rivestendo evidente natura costitutiva a tali fini.

Inoltre, al fine di conseguire i benefici fiscali, le SSD hanno altresì l'obbligo di osservare le disposizioni del CONI e i regolamenti emanati dalle Federazioni nazionali o dagli Enti di promozione sportiva cui la società intende affiliarsi.

È importante precisare che per il godimento dei vantaggi fiscali riconosciuti alle SSD è necessario che il rispetto delle condizioni e dei requisiti prescritti dalla legge sia sostanziale e non solo formale e l'onere della prova incombe sulla società sportiva dilettantistica e non può ritenersi assolto con la mera dimostrazione dell'affiliazione al CONI⁹, dovendosi fornire in concreto la prova dell'esercizio di attività sportiva in forma dilettantistica¹⁰.

applicano alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, e successive modificazioni. 2. Il CONI trasmette annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze – Agenzia delle entrate, l'elenco delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi".

⁹ Comm. trib. reg. Trieste, (Friuli-Venezia Giulia) sez. III, 26 febbraio 2019, n. 38: *"Gli enti di tipo associativo non godono di uno status di extra fiscalità che li esenta da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fine di lucro svolgere di fatto attività a carattere commerciale; affinché le associazioni stesse possano conseguire i benefici fiscali per esse legislativamente ed appositamente previsti non è sufficiente il riconoscimento da parte del CONI della qualificazione di società sportiva dilettantistica, ma è necessario che le medesime diano la prova della sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'applicazione dei benefici".* Con riguardo alle associazioni sportive dilettantistiche, ma con un principio estensibile alle SSD, si veda Comm. trib. prov. le Taranto sez. II, 21 febbraio 2019, n. 450: *"In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dall'art. 148 del D.P.R. n. 917 del 1986 in favore delle associazioni non lucrative (nella specie un'associazione sportiva dilettantistica), dipende non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sul contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato, del tutto estrinseco e neutrale, dell'affiliazione al CONI, essendo invece rilevante che le associazioni interessate si conformino alle clausole relative al rapporto associativo, che devono essere inserite nell'atto costitutivo o nello statuto".* Cass., sez. trib., 30 gennaio 2020, n. 2152: *"Il regime fiscale dedicato alle associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'art. 148 d.P.R. n. 917 del 1986 e all'art. 90, l. n. 289 del 2002, non può essere applicato nel caso di una palestra alla quale venga contestato il mancato rispetto delle prescrizioni in ordine alla tenuta dei libri associativi e la prevalenza dell'attività economica rispetto allo scopo associativo. Pertanto, la concessione dei benefici fiscali può essere accordata quando emerge sia il profilo formale dell'affiliazione (che indica già un implicito riconoscimento ed esame ai fini sportive), ma anche il profilo sostanziale dell'aderenza dell'attività effettivamente svolta alla promozione sportiva dichiarata".*

¹⁰ Sul tema si vedano G. MARTINELLI, *Agevolazioni OK senza requisiti*, in *Il Sole 24 Ore Sport*, n. 11 ottobre 2004, 24; N. FORTE, *Società e Associazioni sportive*, Milano, 2005, 83.

In particolare, sia le associazioni, sia le società sportive dilettantistiche possono godere, se iscritte nel registro del C.O.N.I., di un particolare regime fiscale connotato da una serie di vantaggi.

In *primis*, possono optare per un regime di determinazione forfettaria del reddito imponibile e dell'IVA, di cui alla legge n. 398 del 1991, riservato alle associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che, nel corso del periodo d'imposta precedente, abbiano conseguito proventi derivanti da attività commerciale per un importo non superiore a 400.000 euro (prima il limite era di euro 250.000) e che comporta anche una notevole riduzione degli adempimenti contabili.

Inoltre, possono usufruire del vantaggio previsto dall'art. 148, comma 3, T.U.I.R. relativo alla non imponibilità ai fini IRES di alcune prestazioni, in presenza dei seguenti presupposti: a) le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati (tra cui dapprima le sole associazioni sportive dilettantistiche e, in seguito all'art. 90 della legge n. 289 del 2002, anche le SSD); b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore degli iscritti, associati o partecipanti ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali; c) le stesse attività devono essere effettuate *"in diretta attuazione degli scopi istituzionali"*, *id est* si deve trattare di un'attività di naturale completamento dei particolari scopi che caratterizzano l'ente; d) la conformazione delle clausole statutarie a quanto disposto dall'art. 148, comma 8, T.U.I.R.

Da ultimo, il decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017 (Codice del Terzo settore), nonché il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112 relativo all'impresa sociale, emanati in attuazione della legge delega per la riforma del Terzo settore (legge 6 giugno 2016, n. 106)¹¹, hanno espressamente annoverato anche l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche tra le attività di interesse generale in cui operano gli enti del Terzo settore per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e per le quali sono previsti specifici benefici fiscali sia dal Codice del Terzo Settore che dal decreto sull'impresa sociale. Di talché le associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche, queste ultime solo se qualificabili come imprese sociali¹², potranno decidere

¹¹ SANNA, *Dalla legge di riforma al "codice del terzo settore": alcuni profili introduttivi*, in *Resp. civile prev.*, 1 giugno 2018, fasc. 6, pp. 2083.

¹² Cfr. art. 4, comma 1, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117: *"Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso,*

di entrare a far parte degli enti del terzo settore e usufruire dei vantaggi fiscali riconosciuti dalla relativa disciplina o, in alternativa, potranno scegliere se conservare le agevolazioni fiscali ad esse specificamente riservate dalla vigente disciplina¹³.

Pertanto, trattandosi non di nuove tipologie societarie o associative, ma delle stesse tipologie societarie/associative previste e disciplinate dal codice civile con le particolarità espressamente previste, ivi inclusa l'assenza dello scopo di lucro, la distinzione tra associazione e società rileva principalmente sul piano della maggiore economicità e semplicità di costituzione di una struttura associativa e sul fronte delle responsabilità personali per i debiti dell'associazione/società in caso di dissesto delle stesse¹⁴. I vantaggi fiscali, prima in parte esclusivamente riservati alle associazioni sportive dilettantistiche, sono infatti stati estesi dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289 anche alle cooperative e alle società di capitali costituite per lo svolgimento di attività sportive dilettantistiche e senza scopo di lucro¹⁵.

le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore"; ne consegue che le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, stante la loro natura societaria, possono optare per l'iscrizione al Registro Unico nazionale del terzo settore solo qualificandosi come impresa sociale.

¹³ A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del Terzo settore. Profili civilistici e tributari* (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117), Torino, 2017, 67, l'A. osserva come seppur tra le attività di interesse generale è inserita, all'art. 5, comma 1, lett. t), d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 anche l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche tuttavia l'art. 4, comma 1, non menziona espressamente le associazioni sportive dilettantistiche tra gli enti del terzo settore. Nonostante ciò nulla osta a che un'associazione avente come scopo e oggetto sociale lo svolgimento di attività sportiva dilettantistica senza finalità lucrative possa scegliere di assumere la qualifica di ente del terzo settore, mediante iscrizione nel relativo Registro unico nazionale del terzo settore, al fine di usufruire dei vantaggi fiscali previsti dalla normativa agli enti del terzo settore.

¹⁴ Per una approfondita analisi delle differenze organizzative e gestionali tra associazioni sportive dilettantistiche e società sportive dilettantistiche, si veda E. CORTESELLI, *Aspetti civilistici delle SSD. Società sportivo-dilettantistiche*, Padova, 2017, pp. 27.

¹⁵ Art. 90, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289: "*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*", con la conseguenza che anche alle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro si applica, oltre al regime fiscale disciplinato dalla legge n. 398 del 1991, in via eccezionale, anche la normativa di cui all'art. 148, comma 3, del T.U.I.R. sull'esclusione da IRES delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso

Rimane ferma la considerazione per cui le società sportive dilettantistiche anche se prive di un fine lucrativo, dal punto di vista della soggettività fiscale, rivestono natura commerciale e sono pertanto riconducibili nell'ambito dei soggetti passivi IRES.

Per quel che riguarda invece la responsabilità per i debiti dell'associazione/società sportiva dilettantistica, nonché per le varie ipotesi di responsabilità dell'organo gestorio e di controllo, troveranno applicazione le norme del codice civile disciplinanti la responsabilità dell'organizzazione collettiva prescelta (associazione, società di capitali, cooperativa).

2. – L'art. 90 della legge n. 289 del 2002, già citato, si limita ad escludere la possibilità di dividere i proventi dell'attività tra i soci e ad estendere questo divieto anche alla distribuzione in forma indiretta senza, tuttavia, chiarire quando si possa configurare in concreto questa forma di percezione indiretta dei proventi dell'attività sportiva¹⁶.

In proposito, è utile fare riferimento all'art. 10, comma 6, d. lgs. n. 460 del 1997 che con riguardo al concetto di indiretta distribuzione degli utili (assimilabile, per quel che rileva in questa sede, a quello di distribuzione dei proventi dell'attività sportiva) richiama una serie di attività, quali:

- la cessione di beni e la prestazione di servizi a favore di soci, componenti degli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, a persone che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado e ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli;

- la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo (ossia quello previsto dal D.P.R. 645/1994 e dal D.L. 239/19956, convertito

pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei soci e di altre categorie di soggetti individuati dalla legge.

¹⁶ Non si tratta di una novità assoluta introdotta per la prima volta dalla legge n. 289 del 27 dicembre 2002, in quanto la medesima previsione era già inserita all'art. 111, comma 4– *quinquies* del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 91 (T.U.I.R.). La riforma legislativa, realizzata con l'articolo 4 del D.L. 22 marzo 2004, n. 72, ha però eliminato quello che precedentemente era un ulteriore limite per le società sportive dilettantistiche, ossia il divieto di riconoscere un compenso agli amministratori; e infatti, il comma 18, lett. a), punto 5) della legge 27 dicembre 2002, n. 289 nella sua originaria formulazione normativa prevedeva la necessaria "gratuità degli incarichi degli amministratori", in antitesi con la disciplina civilistica delle società secondo la quale gli amministratori hanno diritto a percepire un compenso per l'attività esercitata.

dalla L. 336/1995);

- la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro;

- la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso ufficiale di sconto.

L'Agenzia delle Entrate ha, a più riprese, sostenuto che la disposizione appena richiamata individua alcune fattispecie che costituiscono, in ogni caso, indici di una distribuzione indiretta degli utili o degli avanzi di gestione e che assumono la valenza di una presunzione assoluta di distribuzione indiretta, non suscettibile quindi di prova contraria da parte dei soci¹⁷; attribuendo così alla disposizione *de qua* una funzione antielusiva.

Al di fuori di queste ipotesi espressamente previste dalla legge, gli altri casi di distribuzione indiretta devono costituire oggetto di accertamento caso per caso in considerazione delle condotte elusive poste in essere in concreto dai soci della società diletantistica sportiva.

La medesima casistica, con piccole differenze, è stata ripresa anche dall'art. 8, comma 3, del d.lgs. n. 117 del 3 luglio 2017 (cd. Codice del terzo settore)¹⁸.

¹⁷ L'Agenzia delle Entrate con circolare n. 124/E del 22 maggio 1998 ha stabilito che, in mancanza di una espressa indicazione legislativa specificamente dettata per le società sportive dilettantistiche, soccorrono i criteri previsti all'art. 10, comma 6, del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, in quanto *"Tale ultima disposizione, relativa alla disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, nell'individuare alcune fattispecie che costituiscono in ogni caso distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione, può, infatti, considerarsi come norma di valenza generale"*. Questo principio è stato affermato anche nelle più recenti risoluzioni n. 294/E del 10 settembre 2002 e n. 9/E del 25 gennaio 2007.

¹⁸ D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117, art. 8, comma 3: *"Ai sensi e per gli effetti del comma 2, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili: a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni; b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), g) o h); c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale; d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore*

Proprio con specifico riguardo alle società sportive dilettantistiche, l'Agenzia delle entrate interpellata – tra le altre questioni – sulla possibilità dei soci fondatori e amministratori di una SSD di concedere in locazione la struttura del centro sportivo di proprietà degli stessi senza incorrere nella violazione del divieto di distribuzione indiretta dei proventi dell'attività sociale, ha espresso il seguente parere: *“per quanto concerne la configurabilità del canone di locazione percepito dai soci fondatori della società sportiva dilettantistica come forma indiretta di divisione dei proventi dell'attività sociale, si ritiene che tale distribuzione vietata dall'art. 90, comma 18, lett. d), della citata legge n. 289 del 2002, si realizzi laddove il canone praticato sia superiore a quello di mercato, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR”*¹⁹.

È stato precisato altresì che qualora i soci e gli amministratori percepiscano oltre ad un corrispettivo per la locazione dello stabile anche dei compensi per l'attività svolta o come consiglieri di amministrazione o come prestatori di servizi sportivi dilettantistici, ai fini della verifica dell'elusione del divieto di distribuzione indiretta occorre considerare non solo i compensi o i corrispettivi singolarmente considerati, che di per sé potrebbero essere anche al di sotto dei limiti normativi richiamati dall'art. 10, comma 6, d.lgs. n. 460 del 1997 e rispettare un rapporto di proporzionalità rispetto all'attività svolta dal socio – amministratore, ma il cumulo dei compensi stessi.

E infatti, come già accennato, nella vigente formulazione dell'art. 90 della legge 289/2002 non è più prevista la necessaria gratuità delle cariche degli amministratori²⁰, di talché ai componenti dell'organo amministrativo, sia se esterni alla compagine societaria, se se rivestano anche la qualifica di soci/associati, è indubbiamente riconosciuta la possibilità di percepire un compenso per l'attività svolta. Nei confronti del socio – amministratore, pur tuttavia, è necessario che la ricezione di un corrispettivo per l'incarico di amministratore costituisca una violazione o elusione del divieto di distribuzione indiretta e occulta degli utili del sodalizio sportivo. Sul tema l'Agenzia delle Entrate, nella già citata risoluzione,²¹ ha chiarito che

dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5; e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze”.

¹⁹ Agenzia delle Entrate, risoluzione del 25 gennaio 2007, n. 9.

²⁰ Cfr. precedente nota n. 14.

²¹ Agenzia delle Entrate, risoluzione del 25 gennaio 2007, n. 9, cit.

l'importo corrisposto all'amministratore che sia anche socio/associato riveste la natura di compenso erogato per l'incarico rivestito nei soli casi in cui sia contenuto nei limiti stabiliti dalla legge (D.P.R. 645/1994). Peraltro, agli amministratori che siano anche soci non è preclusa neanche la partecipazione diretta all'attività del sodalizio sportivo, mediante lo svolgimento di attività di istruttore, allenatore, sportivo dilettante, purché anche in questo caso il compenso corrisposto per le prestazioni sportive svolte non sia superiore del venti per cento rispetto ai salari previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro.

Nel confronti del socio che sia anche amministratore e prestatore di attività sportiva della società, il rispetto del divieto di distribuzione indiretta, al di là del rispetto dei limiti quantitativi per ogni compenso, dovrà essere oggetto di una valutazione omnicomprensiva e concreta, da svolgersi caso per caso, che dovrà tenere conto, da un lato, dell'entità di tutte le erogazioni percepite dal socio e, dall'altro, del complesso di attività svolte a favore della società, al fine di verificare che il compenso sia effettivamente proporzionato all'attività concretamente svolta; di talché è il rispetto del rapporto di congruità tra compenso e attività a delimitare la linea di demarcazione tra quella che è una regolare percezione di un compenso e quella che costituisce una irregolare distribuzione occulta dei proventi commerciali del sodalizio sportivo, ossia una indebita distribuzione di utili o avanzzi di gestione, vietata dall'art. 90, comma 18, lett. d) del d.lgs. n. 289 del 2002²².

3. – In considerazione della risoluzione n. 9/E del 25 gennaio 2007 già richiamata e dell'interpretazione sostanzialistica del concetto di distribuzione 'in forma indiretta' dei proventi dell'attività cui ha aderito anche l'Agenzia delle Entrate, l'elusione del divieto presuppone che vi sia una corrispondenza, anche solo indiretta, tra i proprietari dell'immobile adibito a locale sportivo e concesso in locazione alla SSD e i soci di quest'ultima, tale per cui la ricezione dei canoni della locazione si possa ritenere una forma elusiva di distribuzione dei proventi derivanti dalla gestione dell'attività sportiva.

A tal proposito, si richiama un'importante pronuncia in cui si è invece esclusa la finalità elusiva anche in presenza di un contratto di locazione concluso tra società con scopo di lucro e SSD appartenenti agli stessi soci, facendo leva però – seppur implicitamente – sulla congruità del canone corrisposto.

In particolare, la Commissione tributaria ha affermato che *"I soci di un circolo sportivo di golf (ossia di un'associazione sportiva dilettantistica, ndr) sono autorizzati a creare una società di capitali purché essa abbia come scopo lecito*

²² Agenzia delle Entrate, risoluzione del 25 gennaio 2007, n. 9, cit.

*quello di essere proprietaria di immobili offerti in locazione al circolo: ciò infatti riserva all'associazione la facoltà di utilizzare tali beni immobili per lo svolgimento dell'attività sportiva, senza l'intervento di altri soggetti che potrebbero aumentare il canone di locazione in modo non sostenibile per il circolo sportivo"*²³.

Una finalità elusiva sarebbe difficilmente rinvenibile nel caso in cui la stessa operazione di affitto del ramo di azienda – assimilabile per identità di *ratio* a quella della locazione dell'immobile in cui è presente l'impianto sportivo – sia posta in essere tra enti societari aventi una compagine societaria e un consiglio di amministrazione non riconducibili alle medesime persone. Di talché, la costituzione di una società di capitali, in particolare una società a responsabilità limitata (che per definizione può perseguire uno scopo lucrativo sia soggettivo sia oggettivo) proprietaria di una o più rami di azienda rappresentati da impianti sportivi, i cui soci e amministratori non siano né corrispondenti né riconducibili (es. si pensi a coniugi o parenti) ai soci e amministratori delle società sportive dilettantistiche a favore delle quali verrebbero locati gli immobili, non si sostanzierebbe in una elusione del divieto di distribuzione indiretta dei proventi della SSD stante il difetto di corrispondenza soggettiva, intesa anche in senso lato, tra i soci della SSD e i soci della società proprietaria degli impianti, percettori dei canoni di locazione.

Peraltro, appare opportuno sottolineare che il divieto di distribuzione anche indiretta degli utili costituisce principio eccezionale rispetto alla norma generale secondo cui le società non solo possono, ma in realtà devono, distribuire gli utili, costituendo la comunione di scopo elemento intrinseco del contratto associativo; da ciò consegue che il predetto divieto non sarà suscettibile di applicazione analogica, stante il limite posto dall'art. 14 delle preleggi, ma potrà essere applicato solo alle ipotesi cui è espressamente riferito.

L'alterità soggettiva tra, da un lato, i soci e amministratori di una società a responsabilità limitata che persegue un lucro oggettivo e soggettivo realizzato mediante la concessione in locazione degli impianti sportivi di cui è proprietaria e, dall'altro, i soci e amministratori della SSD, persone esperte del settore sportivo e che possono apportare la propria competenza e professionalità, che prendono in locazione gli impianti per la realizzazione delle finalità sportive senza scopi di lucro, porta ad escludere una qualificazione della società di capitali come mero 'schermo' tra la SSD e l'immobile. Ciò perché la disomogeneità soggettiva tra i componenti dei due enti collettivi esclude ogni rapporto causale tra percezione del canone di affitto e lucro indiretto.

L'identità della compagine societaria o la riconducibilità della stessa al

²³ Comm. trib. reg. Milano, (Lombardia), sez. I, 26 maggio 2016, n. 3203.

medesimo gruppo di persone (inclusiva dei coniugi e/o parenti), al contrario, potrebbe portare a ritenere che il pagamento del canone di affitto del ramo di azienda sia solo un'operazione artatamente posta in essere al fine di 'sviare' i proventi dell'attività dilettantistica ai fini sportivi previsti dallo statuto societario mediante una indiretta distribuzione degli stessi ai soci, salva sempre l'ipotesi di congruità del canone come sembra desumibile nella sentenza sopra richiamata.

Impregiudicato il divieto di distribuzione indiretta dei proventi dell'attività sportiva, nulla vieta che le quote della società a responsabilità limitata, proprietaria del ramo di azienda affittato alla SSD, siano intestate ad una società o a un soggetto fiduciario, che in tal caso si legittimerebbe nei confronti dei terzi come titolare delle quote ed eserciterebbe tutti i diritti patrimoniali e corporativi connessi alla sua qualità di socio della società a responsabilità limitata, pur agendo sulla base delle istruzioni impartite dal fiduciante. Il che escluderebbe, almeno in via diretta, la violazione del divieto di lucro soggettivo, in quanto l'utile derivante alla s.r.l. dalla percezione del canone di affitto di azienda sarebbe in via immediata attribuito alla società o al soggetto fiduciario.

Occorre però sottolineare che nel nostro ordinamento, com'è noto, vige il divieto di frode alla legge (art. 1344 cod. civ.) che espressamente sanziona l'uso di uno strumento giuridico lecito (nella specie, l'intestazione fiduciaria) per perseguire una finalità illecita (nella specie, la distribuzione dei proventi dell'attività sportiva dilettantistica ai soci della SSD). Ne consegue che in caso di accertamento, per qualsiasi ragione, della corrispondenza o riconducibilità dei fiducianti ai soci della SSD, potrebbe ricorrere la fattispecie appena descritta, suscettibile in una ipotesi di nullità della causa per frode alla legge, con l'immediata conseguenza di perdita dei benefici fiscali e con l'applicazione di eventuali sanzioni.

4. – Il divieto di distribuzione diretta e indiretta dei proventi derivanti dall'attività sportiva dilettantistica incide anche sulla possibilità del socio della società sportiva dilettantistica di cedere la propria quota dietro pagamento di un corrispettivo, con una sostanziale limitazione al regime di circolazione delle quote stesse.

Prima ancora però è necessario chiarire se le quote della società sportiva dilettantistica possano costituire oggetto di cessione perché, con riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche, l'art. 148, comma 8, T.U.I.R., tra i requisiti per accedere ai vantaggi fiscali previsti nello stesso testo di legge, prevede l'*"intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa"* e si sono affermate opinioni contrastanti in merito al piano di operatività di siffatto divieto e

alla sua estensione anche alle società sportive dilettantistiche, con la conseguente la decadenza dai benefici fiscali. E anche riguardo a tale ambito non si può fare a meno di sottolineare come la normativa fiscale si ponga in contrasto con i principi generali dettati dalle norme del codice civile e più specificatamente da quelle del diritto societario, che vedono con particolare sfavore i limiti posti alla circolazione del diritto di proprietà in generale (si pensi, ad esempio, ai patti di non alienazione) e delle partecipazioni sociali in particolare (si pensi, ad esempio, alla disciplina sulle clausole di gradimento e sui sindacati di blocco).

Riguardo alla trasmissibilità o meno delle quote si sono affermati due differenti orientamenti.

Il primo secondo cui, nel rispetto del tenore letterale della disposizione appena richiamata, è da escludersi la cedibilità delle quote societarie di società sportive dilettantistiche, ammettendosi esclusivamente il recesso del socio senza diritto al rimborso e, quindi, con il conseguente accrescimento patrimoniale della quota dei soci superstiti.

In particolare, in una recente pronuncia la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha statuito che le quote di partecipazione al capitale sociale sono intrasferibili e, conseguentemente, il socio che recede dalla società non ha diritto ad ottenere alcun rimborso²⁴. Peraltro anche l'Agenzia delle Entrate²⁵ ha implicitamente aderito a questa conclusione, ritenendo che le società sportive di capitale che intendano applicare l'articolo 148, comma 3 del T.U.I.R., relativo all'esclusione da imposizione, ai fini delle imposte sui redditi, delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei soci e di altre categorie di soggetti specificamente individuati dalla legge, *"a differenza delle associazioni sportive dilettantistiche non devono integrare i propri statuti con le clausole concernenti la democraticità del rapporto associativo previste dalle lettere c) ed e) del comma 8 dell'articolo 148 del TUIR"*, confermando in tal modo – sulla base di una argomentazione *a contrario*, soffermandosi solo su questa condizione come elemento differenziale tra le società e le associazioni sportive – l'obbligo di inserimento della incedibilità delle quote sociali.

Un secondo orientamento, invece, più attento agli effetti sostanziali dell'operazione di cessione delle quote societarie e alla effettiva incidenza

²⁴ Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Milano, sez. XXII, sent. 11 luglio 2017, n. 3088.

²⁵ Agenzia delle Entrate, circolare 18/E del 1° agosto 2018. *"Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano"*.

sul patrimonio sociale, ammette la cessione delle quote al loro valore nominale, in quanto in questo caso l'operazione negoziale posta in essere tra il socio cedente e il cessionario non arreca nessun effetto pregiudizievole al patrimonio societario.

In tale contesto si inserisce la ricostruzione del Consiglio Nazionale del Notariato che rimarca una differenziazione tra la cessione di quote societarie e la liquidazione della quota al socio receduto o escluso e chiarisce che "la cessione delle partecipazioni prescinde da qualsiasi collegamento con il divieto di distribuzione degli utili, mentre il rimborso della partecipazione in caso di recesso e/o esclusione, potendo avvenire anche mediante l'utilizzazione di riserve disponibili (per l'esclusione ed il recesso) o mediante la riduzione del capitale sociale (per il solo recesso), è strettamente collegato con il citato divieto di distribuzione degli utili"²⁶; ammettendo senz'altro la cessione delle quote societarie.

Fra i due orientamenti giurisprudenziali appare preferibile il primo sia per ragioni sistematiche, sia per ragioni cronologiche; in ogni caso, anche qualora si volesse ritenere ammissibile la cedibilità delle quote, il corrispettivo della vendita delle stesse dovrebbe necessariamente avvenire al suo valore nominale e non a quello reale parametrato al patrimonio e non al capitale sociale e ciò perché l'eventuale plusvalenza realizzata dal socio costituirebbe, di fatto, un utile, o comunque un lucro, connesso alla partecipazione all'attività diletantistica che la legge espressamente vieta.

Infine, nel caso di scioglimento della SSD l'eventuale utile residuo non potrà essere ripartito tra i soci, in quanto la legge già citata (art. 90, comma 18, lett. h, d.lgs. 289/2002) espressamente dispone l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio societario in caso di estinzione dell'ente. Anche questa disposizione ribadisce quindi l'assoluto divieto per i soci di lucrare, in qualsiasi modo e a qualsiasi titolo, dalla loro partecipazione ad una SSD.

----- *Abstract*

THE PROHIBITION OF PROFIT DISTRIBUTION IN AMATEUR SPORTS COMPANIES AND ITS MAIN IMPLICATIONS

Il presente articolo ripercorre la disciplina legislativa dell'attività sportiva diletantistica, soffermandosi sul divieto di lucro oggettivo e soggettivo che concerne tanto le associazioni sportive diletantistiche, riconosciute e non, quanto le società sportive diletantistiche, ai sensi dell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289. Con riguardo a queste ultime il predetto divieto di distribuzione degli utili era stato eliminato solo dalla legge di bilancio 2018, per poi essere repentinamente confermato per effetto del cd. Decreto Dignità (d.l. 12 luglio 2018, n. 87), continuando così a rappresentare il principale tratto distintivo tra società sportive professionistiche e

²⁶ Studio nr. 5271/1 del Notariato del 17 settembre 2004, *cit.*

società sportive dilettantistiche.

Inquadrate il significato e la portata del divieto di distribuzione anche indiretta dei proventi dell'attività sportiva, alla luce delle interpretazioni fornite dalle competenti autorità, anche in considerazione anche delle definizioni normative di distribuzione indiretta degli utili presenti nella legislazione nazionale (art. 10, comma 6, d. lgs. n. 460 del 1997; d. lgs. 3 luglio 2017, n. 117, art. 8) si sono analizzate le sue implicazioni e possibili elusioni sia in caso di affitto di ramo di azienda, sia in caso di cessione delle quote societarie e scioglimento della società.

L'articolo in oggetto si propone, in conclusione, di far soffermare l'attenzione sulla difficoltà di coordinare il divieto di lucro soggettivo e oggettivo imposto alle società sportive dilettantistiche con la causa caratterizzante il contratto di società *ex art. 2247 cod. civ., id est* lo scopo, comune ai soci, di dividere gli utili conseguenti dallo svolgimento dell'attività sociale e sulla conseguente inevitabile confusione tra oggetto sociale e causa del contratto nelle società sportive dilettantistiche.

This article deals with the legislative discipline of amateur sports activity, focusing in particular on the “not-for-profit” principle that concerns both amateur sports associations, recognized and not, as well as amateur sports companies, according to the art. 90 of the Law 27 December 2002 n. 289.

With regard to the latter, the aforesaid prohibition of profit distribution was eliminated by the 2018 Budget Law, and subsequently reintroduced by Decree-Law 12 July 2018 n. 87 (so-called Dignity Decree), thus continuing to represent the main distinction between professional sports companies and amateur sports companies.

On the basis of the interpretations provided by the competent authorities, (according to the provisions of art. 10, paragraph 6, of Legislative Decree 4 December 1997 n. 460 and art. 8 of Legislative Decree 3 July 2017 n. 117) this article has also analyzed the consequences and possible elusions to the above mentioned prohibition of profit distribution both in case of lease of company branch and in case of sale of company shares and dissolution of the company.

In conclusion, this article aims to focus attention on the difficulty of coordinating the “not-for-profit” principle imposed on amateur sports companies with the central concept of the company agreement as provided by art. 2247 Civil Code, that is the purpose, common to the shareholders, to divide the profits resulting from the performance of the social activity and the inevitable confusion between the corporate purpose and consideration of the contract in amateur sports companies.
