



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

La Riforma del Terzo Settore e lo sport dilettantistico:

**cosa cambia per le associazioni e le società
sportive dilettantistiche?**



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

1. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE.

A distanza di 20 anni dall'introduzione nel nostro ordinamento giuridico del **Dlgs. 460/1997**, assistiamo ad un nuovo processo di riforma del settore no profit o Terzo Settore.

Tale nuovo processo di riforma, di cui alla **L. 106/2016**, è stato recentemente avviato attraverso:

- la revisione della disciplina in materia di servizio civile universale – **Dlgs. 40/2017**;
- la rivisitazione delle regole in materia di 5 per mille – **Dlgs. 111/2017**;
- la **modifica della disciplina in materia di impresa sociale** – **Dlgs. 112/2017**;
- l'introduzione del **Codice del Terzo Settore** – **Dlgs. 117/2017**.

Tali decreti non esauriscono il processo di riforma, in quanto l'art. 1, co. 7, L. 106/2016 prevede una loro revisione ad un anno dalla relativa introduzione e perchè gli stessi decreti sopra elencati presentano una serie di rinvii a decreti attuativi da adottarsi.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

2. IL CODICE DEL TERZO SETTORE.

Si tratta di un nuovo corpus giuridico che si affianca a quello vigente del Codice Civile, del TUIR e delle leggi specifiche in materia di enti non lucrativi.

Il Codice del Terzo Settore (CTS) definisce i soggetti che potranno assumere la qualifica di Enti del Terzo Settore (ETS) e ottenere l'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) e osservare le nuove regole in materia di regime pubblicitario, rendicontazione, controllo, contabilità e fiscalità.

Le finalità del CTS e del RUNTS sono rappresentate sostanzialmente dall'unificazione e semplificazione delle regole che gli attori del settore non profit devono rispettare, dei procedimenti di riconoscimento giuridico a livello nazionale e dalla introduzione di procedure di certificazione della natura giuridica e dell'attività svolta.

Come disposto dall'**art. 4, co. 1, Dlgs. 117/2017**, solo talune tipologie di soggetti sono **obbligate** ad acquisire la qualifica di ETS, iscriversi al RUNTS ed osservare il CTS, tra cui le **organizzazioni di volontariato (ODV)**, le **associazioni di promozione sociale (APS)**, cui il CTS e il RUNTS dedicano uno spazio particolare disegnato ad hoc, e le **imprese sociali (IS)**, destinatarie dell'ulteriore **Dlgs. 112/2017**.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Tutti gli altri enti di carattere privato, associativi e non, riconosciuti e non, diversi dalle società, **sono invece liberi di osservare o meno** la nuova disciplina e quindi di adottare o non la qualifica di ETS (che definiamo generici, per distinguerli da ODV, APS e IS) ed osservare il CTS, iscrivendosi al RUNTS.

Di conseguenza **il processo di riforma non investe direttamente lo sport dilettantistico**, promosso attraverso la forma giuridica dell'associazione o della società, se non, come vederemo più avanti, marginalmente ed esclusivamente sulla base di una libera scelta volontaria.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

I principi generali del CTS si fondano sui concetti di **"interesse generale"**, **"volontarietà"**, **"gratuità"** e **"solidarietà"**, come espressamente disposto dall'**art. 2, co. 1, Dlgs. 117/2017**.

Tali concetti sembrano essere piuttosto distanti dalle caratteristiche che attualmente contraddistinguono la promozione dello sport dilettantistico.

Proviamo a pensare, per esempio, alla necessità di ricorrere alle operazioni commerciali, per garantire il sostentamento finanziario del sodalizio sportivo (corsi offerti a pagamento, sponsorizzazioni sportive, pubblicità, gestione di bar e punti ristoro, merchandising, affitto di spazi commerciali, ecc.), e alle prestazioni a titolo oneroso di personale, per l'organizzazione delle attività sportive e amministrative (istruttori, allenatori, accompagnatori, segreteria, ecc.).



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

3. LA PROMOZIONE DELLO SPORT DILETTANTISTICO.

Ipotizziamo tutti i possibili scenari attuali e futuri attraverso cui promuovere lo sport dilettantistico, effettuando un confronto tra le regole ante e post riforma.

Saranno quindi analizzate le ipotesi di promozione dello sport dilettantistico attraverso la forma di

- **associazione sportiva dilettantistica**
 - **ente del terzo settore** (generico)
 - **associazione di promozione sociale** (ente del terzo settore destinatario di una specifica disciplina)
 - **associazione sportiva dilettantistica** che assume anche la qualifica di **associazione di promozione sociale**
- impresa, sia essa **impresa sociale** (anche questa ente del terzo settore non generico) o **società sportiva dilettantistica**.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

a) Le Associazioni Sportive Dilettantistiche.

In base alla normativa attualmente in vigore, le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) che:

- sono state costituite in forma scritta;
- hanno adottato uno Statuto conforme al disposto dell'**art. 148, co. 8, TUIR** e dell'**art. 90, co. 18, L. 289/2002**;
- hanno trasmesso regolarmente il modello EAS di cui all'**art. 30, Dl. 185/2008**;
- sono in possesso di riconoscimento sportivo e risultano iscritte presso il Registro Nazionale CONI delle Associazioni e delle Società Sportive Dilettantistiche;
- promuovono, anche solo dal punto di vista teorico-didattico, le discipline sportive dilettantistiche riconosciute;
- rispettano i principi fondamentali della partecipazione democratica alla vita associativa e del divieto di distribuzione (anche indiretta) di lucro;



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

possono beneficiare, tra l'altro:

- della decommercializzazione speciale dei corrispettivi specifici incassati da soggetti qualificati, a fronte delle attività sportive offerte in diretta attuazione delle finalità statutarie (ex **art. 148, co. 3, TUIR** e **art. 4, co. 4, Dpr. 633/1972**);
- dell'esimente specifica di cui all'**art. 149, co. 4, TUIR**, nel caso di esercizio di attività commerciale prevalente rispetto all'attività istituzionale sportiva;
- dell'accesso al regime contabile e fiscale di favore di cui alla **L. 389/1991**, per l'esercizio di attività commerciale;
- dell'accesso al regime fiscale e previdenziale di favore di cui agli **artt. 67, co. 1, lett m) e 69, co. 2, TUIR**, relativamente alle somme erogate agli sportivi e ai collaboratori amministrativi e gestionali;
- delle agevolazioni in materia di raccolta fondi di cui all'**art. 143, co. 3, lett a), TUIR** e all'**art. 25, co. 2, L. 133/1999**.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

In virtù di ciò le ASD:

- non sono obbligate a tenere registri contabili e fiscali, fatta eccezione per il registro IVA minori di cui al **Dm. 11/02/1997** nel caso di opzione per l'adozione del regime ex **L. 398/1991**;
- non sono obbligate ad adottare alcun particolare regime pubblicitario (fatta eccezione per l'iscrizione al REA c/o Registro Imprese nel caso di soggetti con partita IVA), di governance, di controllo e di rendicontazione.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

b) Gli Enti del Terzo Settore.

In base a quanto disposto dall'**art. 79, co. 1, Dlgs. 117/2017**, agli Enti del Terzo Settore (ETS), diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al **Titolo X** (Regime Fiscale degli Enti del terzo Settore) del decreto stesso e al **Titolo II del TUIR** (Imposte sul Reddito delle Società) in quanto compatibili.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Considerazioni a parte in merito alle problematiche che tale compatibilità sicuramente comporterà, come già anticipato, in attesa delle revisioni e dei decreti attuativi, l'**art. 79, co. 2, Dlgs. 117/2017** prevede sostanzialmente che gli ETS (generici) dovranno svolgere, in prevalenza o esclusivamente, **attività di interesse generale non commerciale, a titolo gratuito o dietro corrispettivi non eccedenti i costi effettivi, al fine di mantenere lo status di ente non commerciale.**

E' infatti prevista la perdita di tale qualifica nell'ipotesi in cui le entrate derivanti da attività di interesse generale non commerciali siano di ammontare inferiore rispetto a quelle derivanti da attività commerciali.

In ogni caso **non sono considerate nel computo delle attività commerciali le sponsorizzazioni (art. 79, co. 5, Dlgs. 117/2017)**, sulla cui esclusione occorre comunque attendere la pubblicazione dei decreti attuativi.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Nella formulazione dell'**art. 79, Dlgs. 117/2017** viene utilizzata la dizione di "**costo effettivo**" che nella terminologia aziendalistica e nella prassi operativa potrebbe prestarsi a diverse interpretazioni.

Per tale motivo il CNDCEC ha suggerito la sostituzione di tale termine con la dizione di "costo pieno effettivo", intendendo con ciò la totalità dei costi sostenuti per l'attività, quali i costi variabili e i costi fissi (generici e specifici).

Tale proposta, assieme ad altri emendamenti al testo del CTS, è presente in un documento pubblicato dal CNDCEC il 16.03.2018.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Gli ETS (generici) possono essere costituiti per la promozione dello sport dilettantistico, in quanto tra le attività di interesse generale (oggetto principale o esclusivo) è compresa l'organizzazione e la gestione di attività sportiva dilettantistica (**art. 5, co. 1, lett. t), Dlgs. 117/2017**).

Dalla lettura degli articoli richiamati si evince pertanto che gli ETS generici, rispetto alle ASD, godranno della decommercializzazione generale delle quote associative (**art. 148, co. 1, TUIR**) e non anche della decommercializzazione speciale dei corrispettivi specifici (**art. 148, co. 3, TUIR**) e non potranno godere dell'esimente di cui all'**art. 149, co. 4, TUIR**, in materia di perdita della qualifica di ente non commerciale.

A ciò si aggiunge l'attuale mancanza di parametri di riferimento utili per individuare quali sono i costi effettivi da confrontare con i corrispettivi, condizione che appare comunque eccessivamente restrittiva rispetto ai criteri previsti dall'**art. 149, TUIR** per valutare la prevalenza di attività commerciale.

Non è certo il trattamento tributario che dovrà essere riservato agli ETS che perdono la qualifica di ente non commerciale, pur essendo ragionevole supporre che a questi sarà applicabile il regime fiscale ordinario di cui al TUIR.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Poichè il **Titolo X** del CTS non si occupa di IVA, non è dato conoscere quale sarà il trattamento a tal fine, essendo pertanto possibile solo ipotizzare l'applicabilità della decommercializzazione generale anche ai fini IVA e, allo stesso tempo, la non applicabilità della decommercializzazione speciale (ex **art. 4, co. 4, Dpr. 633/1972**).

All'**art. 80, co. 1**, il CTS introduce il regime forfetario degli ETS non commerciali, ovvero il trattamento previsto ai fini delle imposte sul reddito per i soggetti che rispettano le precedenti disposizioni di cui all'**art. 79**.

Senza entrare nel dettaglio delle modalità di determinazione forfetaria del reddito imponibile e di calcolo delle imposte, il regime prevede l'applicazione di un coefficiente di redditività per scaglioni di ricavi commerciali, a seconda della loro natura (prestazioni di servizi o altre attività).

I coefficienti massimi previsti sono pari al 17 per cento, applicabile ai ricavi commerciali da prestazioni di servizi di ammontare superiore a euro 300 mila, e al 14 per cento, applicabile ai ricavi commerciali da altre attività di ammontare superiore a euro 300 mila.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Confrontando tali modalità con quelle previste dalla **L. 398/1991** (applicabile, tra gli altri soggetti, alle ASD e non anche agli ETS che invece devono adottare il regime fiscale forfetario previsto dal CTS (o quello ordinario ex TUIR) appare subito evidente che il regime ex **art. 80, co. 1, Dlgs. 117/2017** è più oneroso.

Il regime forfetario ex **L. 398/1991** prevede infatti l'applicazione di un coefficiente di redditività pari al 3 per cento da calcolare sulla base imponibile rappresentata, tra gli altri, dai ricavi commerciali che non superano il plafond fissato a euro 400 mila (dal 1.1.17, come aumentato dalla legge di Stabilità per il 2017 che ha innalzato la precedente soglia pari a euro 250 mila).

In conclusione, a conferma di quanto sopra già affermato, l'**art. 89, co. 1, Dlgs. 117/2017**, in materia di coordinamento normativo, dispone espressamente che agli ETS non si applicano le previsioni normative di cui agli **artt. 143, 148 e 149, TUIR** e alla **L. 398/1991**.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale
ODCEC Taranto, 27.03.2018

Tuttavia, al fine di rendere conveniente l'iscrizione delle associazioni sportive dilettantistiche al RUNTS sarebbe opportuno permettere la possibilità di applicare per i sodalizi sportivi riconosciuti dal CONI le disposizioni tributarie di cui agli **artt. 143, 148 e 149, TUIR** e alla **L. 398/1991**.

Ciò è quanto suggerisce il CNDCEC nel documento pubblicato lo scorso 16.03.2018, contenente una serie di proposte di emendamenti al testo del CTS, elaborati nel mese di Dicembre 2017.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Come per il trattamento ai fini IVA, non si dispone attualmente di precisi riferimenti normativi in merito al trattamento fiscale dei compensi sportivi e amministrativo-gestionali, ovvero circa l'applicabilità agli ETS (generici) delle disposizioni di cui agli **artt. 67 e 69, TUIR**.

Considerando la particolare natura di tali emolumenti, che non sono redditi di lavoro autonomo o redditi di lavoro dipendente, tale trattamento potrebbe essere garantito anche agli ETS, non dovendo configurarsi incompatibilità con le altre previsioni normative in materia di lavoro e di cui al **Dlgs. 117/2017**.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Sulla base di tutto quanto argomentato, appare possibile affermare che la forma giuridica di ETS non sia adeguata, per questioni anche solo di mera convenienza fiscale, alla promozione dello sport dilettantistico, in alternativa a quella della ASD.

Ne consegue che sarà davvero molto difficile assistere a ASD che, volontariamente, decideranno di aderire al CTS, lasciandosi alle spalle le regole e i vantaggi che hanno osservato e di cui hanno tratto finora importanti benefici.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale
ODCEC Taranto, 27.03.2018

Riforma del Terzo Settore e sport:

il punto sulle evoluzioni per APS e SSD



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

c) Le Associazioni di Promozione Sociale.

Alle Associazioni di Promozione Sociale (APS), rispetto agli ETS generici, è applicabile il regime fiscale speciale di cui all'**art. 85, co. 1, Dlgs. 117/2017**.

Tale regime dispone la decommercializzazione dei corrispettivi specifici (oltre a quella generale, ad esempio, delle quote associative, prevista a favore di tutti gli ETS), ivi compresi quelli derivanti dalle attività di somministrazione di alimenti e bevande (**art. 85, co. 4, Dlgs 117/2017**), a condizione che queste ultime siano strettamente complementari alle attività svolte in diretta attuazione delle finalità istituzionali (benefici e vantaggi giù presenti nel **TUIR all'art. 148, co. 5** e, ai fini IVA nell'**art. 4, co. 6, Dpr. 633/1972**) e che non siano pubblicizzate verso i terzi (condizione non prevista dal TUIR).



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

La decommercializzazione dovrebbe essere applicata anche ai fini IVA, anche se, lo ribadiamo, il CTS non prende in considerazione tali aspetti legati all'imposizione indiretta.

Il CNDCEC, attraverso gli emendamenti proposti nel documento pubblicato lo scorso 16.03.2018, suggerisce a tal fine di aggiornare l'art. 4, co. 4, DPR 633/1972 (IVA), includendo nell'articolo in questione l'espressa esclusione dall'applicazione dell'IVA anche alle APS relativamente alle attività svolte a favore di associati e familiari, considerate fiscalmente neutrali dal punto di vista delle imposte dirette.

In definitiva il trattamento tributario dei corrispettivi commerciali non subisce sostanziali modifiche nel CTS rispetto al TUIR, con riferimento esclusivo alle APS.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

All'**art. 86, co. 1 e co. 3, Dlgs. 117/2017** è previsto il regime forfetario speciale di determinazione del reddito imponibile applicabile alle APS.

Tale regime dispone la determinazione di un reddito imponibile (ai fini delle imposte dirette) forfetariamente calcolato se l'ammontare dei ricavi commerciali (imponibili e quindi non decommercializzati) non è superiore alla soglia pari a euro 130 mila.

Sull'ammontare dei ricavi, entro il plafond di cui sopra, si applica il coefficiente di redditività pari al 3 per cento, adottando quindi modalità sostanzialmente analoghe a quelle di cui alla **L. 398/1991**.

In caso di superamento del plafond pari a euro 130 mila, dovrebbe essere applicabile il regime forfetario ex **art. 80 CTS** (quello valido per tutti gli ETS generici), oppure il regime ordinario ex TUIR, con la probabile perdita della decommercializzazione dei corrispettivi specifici, anche ai fini IVA.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

art. 71, co. 1, Dlgs. 117/2017 (locali utilizzati per le attività sociali).

La norma in questione dispone infatti che *"le sedi degli ETS e i locali in cui si svolgono le relative attività istituzionali, purchè non di tipo produttivo, sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministero dei lavori pubblici 2 aprile 1968 n. 1444 e simili, indipendentemente dalla destinazione urbanistica"*.

In conclusione, considerando che le APS, nel CTS, mantengono le agevolazioni già presenti nel TUIR e nella **L. 398/1991** e in aggiunta possono godere dell'ulteriore beneficio in materia di locali utilizzati, possiamo ritenere che, attualmente e sulla base delle considerazioni svolte finora, le sole ASD che potrebbero decidere di adottare volontariamente il CTS sarebbero:

- le ASD che assumono (indirettamente) anche lo status di APS, in quanto affiliate ad una APS (come ad esempio un Ente di Promozione Sportiva), al fine di godere delle agevolazioni previste per la gestione di bar e punti di ristoro;
- le ASD che intendono utilizzare locali per la promozione delle attività sportive istituzionali, sfruttando i nuovi benefici in materia di cui al CTS.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

d) Le Imprese Sociali e le Società Sportive Dilettantistiche.

La **L. 289/2002, all'art. 90**, consente anche alle società di capitali sportive dilettantistiche (SSD) di godere delle principali agevolazioni fiscali concesse alle ASD (tra cui decommercializzazione dei corrispettivi specifici, trattamento fiscale agevolato dei compensi erogati agli sportivi e ai collaboratori amministrativo-gestionali, adozione del regime ex **L. 398/1991**), nel rispetto di requisiti soggettivi, oggettivi, formali e sostanziali.

Ciò premesso, in questa ultima parte, alla luce della riforma in esame, si cercherà di comprendere cosa si intende per impresa sociale (IS), se una IS può essere costituita per la promozione di sport dilettantistici e se una SSD (ASD) può diventare (o ha convenienza a diventare) IS.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Le IS sono attualmente disciplinate dal CTS (norme generali riferite a tutti gli ETS), dal **Dlgs. 112/2017** (norme specifiche applicabili esclusivamente alle IS), oltre che dalle norme del Codice Civile (unificazione e semplificazione dell'impianto normativo?).

Ai sensi dell'**art. 1, co. 1, Dlgs. 112/2017**, le IS sono "*imprese che esercitano in via stabile e principale una attività di interesse generale senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alla loro attività*".



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Si tratta quindi di ETS che, soddisfatti determinati requisiti relativi alla natura dell'attività svolta, alle finalità perseguite e alla forma di governance adottata, possono assumere uno status ulteriore (quello di IS) e quindi osservare le norme di cui al **Dlgs. 112/2017**, oltre che quelle del Codice Civile compatibili con la natura giuridica dell'impresa (ente privato, società, ecc.).

Le IS possono essere costituite per la promozione di attività sportive dilettantistiche in quanto, come già detto in precedenza, esse rientrano nella definizione di attività di interesse generale, concetto ribadito dall'**art. 2, co. 1, lett. u), Dlgs. 112/2017**.

Dalla definizione di IS, come sopra riportata, si evince chiaramente che tale modello giuridico non può essere compatibile con quello della ASD, innanzitutto perchè è previsto espressamente l'esercizio in forma stabile di attività di impresa.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale
ODCEC Taranto, 27.03.2018

Proviamo quindi a considerare l'ipotesi della SSD e a valutare la possibilità che questa possa assumere la qualifica di IS, analizzando i seguenti requisiti di cui agli articoli citati:

- esercizio in forma stabile di impresa;
- attività di interesse generale;
- attività principale;
- assenza di scopo di lucro;
- finalità sociali;
- coinvolgimento dei portatori di interesse.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

La SSD è una società di capitali ed è ovviamente un soggetto che svolge in forma stabile attività di impresa e di interesse generale, in quanto promuove sport dilettantistici.

Ai sensi dell'**art. 2, co. 3, Dlgs. 112/2017**, si intende svolta in via principale l'attività i cui relativi ricavi sono superiori al 70 per cento dei ricavi complessivi dell'impresa, sulla base di criteri di computo tuttavia in attesa di definizione.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Nel caso di una SSD quali potrebbero essere i ricavi da prendere in considerazione al fine di verificare il rispetto di tale requisito?

Elenchiamo a tale fine i ricavi tipici di una SSD, ovvero:

1. corrispettivi specifici a fronte di attività sportive organizzate in conformità alle finalità statutarie, ivi comprese le attività di formazione teorico-didattica, offerte a soggetti qualificati e a terzi;
2. corrispettivi specifici a fronte dell'ingresso ad eventi, manifestazioni, gare sportive;
3. corrispettivi specifici dalla gestione di bar e punti di ristoro;
4. corrispettivi specifici da merchandising;
5. corrispettivi specifici da pubblicità e sponsorizzazioni;
6. corrispettivi specifici da locazione di spazi.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Potrebbero rientrare i ricavi di cui al precedente n. 1. (da soggetti qualificati), oppure, anche se con qualche dubbio in più, i ricavi di cui ai nn. 1. (soggetti terzi), 2., 5. (ovvero tutti i ricavi che derivano direttamente o sono strettamente connessi alla promozione dello sport), mentre difficilmente quelli di cui ai nn. 3., 4. e 6.

Se prendiamo ad esempio il caso di una SSD che svolge attività agonistica e trae le risorse finanziarie dai titoli di ingresso alle gare presso gli impianti sportivi, dalla pubblicità e dagli sponsor, sarebbe difficile ipotizzare di poter superare il vincolo del rapporto ricavi attività principale/ricavi complessivi > 70 per cento, se nel numeratore non potessero essere conteggiati i ricavi tipici descritti nell'esempio citato.

Ammesso che tale vincolo fosse superabile, rimarrebbe l'ulteriore requisito del "*coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alla loro attività*".



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Ciò soprattutto se per coinvolgimento si volesse intendere non la mera informazione e consultazione ma l'esercizio di una certa influenza nelle politiche e nelle decisioni aziendali, ipotesi francamente difficilmente realizzabile nel caso di una SSD.

Resterebbe poi da soddisfare l'ulteriore requisito delle "*finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*" che appare concettualmente distante dalla finalità tipica di una società di capitali, protesa a soddisfare prevalentemente gli interessi dei soci/azionisti, piuttosto che quelli della collettività.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Giungiamo infine all'assenza di scopo di lucro che, nel senso di divieto di distribuzione diretta di lucro, non rappresenterebbe un problema per la SSD, posto che queste sono già tenute ad osservare tale divieto ex **art. 90, L. 289/2002**.

Il divieto di distribuzione in forma indiretta di lucro potrebbe invece comportare talune criticità sulla base di quanto disposto dall'**art. 3, co. 2, lett. a), Dlgs 112/2017**, secondo il quale *"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"*.

Tale tematica è stata ampiamente trattata con riferimento alle SSD, nella fattispecie specifica degli emolumenti corrisposti ai componenti degli organi amministrativi o di controllo.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

A tal proposito è infatti intervenuta la **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 9/E/2007** che, in risposta ad una istanza di interpello, ha richiamato il disposto dell'**art. 10, co. 6, lett. c), Dlgs. 460/1997** in base al quale si considera *"in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione (...) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni"*.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

I criteri contenuti nell'**art. 3, co. 2, lett. a), Dlgs. 112/2017**, introdotti per valutare la presenza di distribuzione indiretta di lucro da parte delle IS, sono decisamente più generici e forieri di interpretazioni contrastanti, rispetto ai criteri richiamati dall'Amministrazione Finanziaria con riferimento alle SSD.

Inoltre l'**art. 3, co. 3, lett. a), Dlgs. 112/2017** introduce una sorta di parziale ammissibilità della distribuzione diretta di lucro, di dubbia compatibilità con il divieto assoluto di distribuzione diretta di lucro di cui all'**art. 90, L. 289/2002**.

Art. 3, co. 3, lett. a), Dlgs. 112/2017

"L'impresa sociale può destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

a) se costituita nelle forme di cui al libro V del codice civile, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato"



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Discorso a parte merita poi il trattamento tributario e quindi il regime fiscale di determinazione delle imposte sul reddito applicabile alle IS, considerato che le norme in materia presenti nel CTS – Titolo X (regime fiscale degli ETS) non valgono per le IS, per espressa previsione in tal senso (**Art. 79, co. 1, Dlgs. 117/2017**: *"Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili"*).

Dalla relazione illustrativa al **Dlgs. 112/2017** si evince che alle IS sarebbe applicabile il regime fiscale ordinariamente previsto per la specifica forma giuridica assunta, ragion per cui sarebbero applicabili le norme del TUIR (decommercializzazione) e della **L. 398/1991** (oltre che quelle in materia di IVA), almeno per quanto concerne gli aspetti che interessano la presente trattazione.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale
ODCEC Taranto, 27.03.2018

Sicuramente interessanti appaiono le disposizioni di cui all'**art. 18, Dlgs. 112/2017** che, ai **co. 3 e 4**, prevedono incentivi fiscali a favore di coloro che investono capitali nelle IS.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Art. 18, Dlgs. 112/2017

3. Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al trenta per cento della somma investita dal contribuente nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto e siano costituite da non più di trentasei mesi dalla medesima data. L'ammontare, in tutto o in parte, non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo. L'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di euro 1.000.000 e deve essere mantenuto per almeno tre anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo per il contribuente di restituire l'importo detratto, unitamente agli interessi legali.

4. Non concorre alla formazione del reddito dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, il trenta per cento della somma investita nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto e siano costituite da non più di trentasei mesi dalla medesima data. L'investimento massimo deducibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di euro 1.800.000 e deve essere mantenuto per almeno tre anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio ed il recupero a tassazione dell'importo dedotto. Sull'imposta non versata per effetto della deduzione non spettante sono dovuti gli interessi legali.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale
ODCEC Taranto, 27.03.2018

Probabilmente tali incentivi, assieme alla norma prevista dal CTS e applicabile a tutti gli ETS e quindi anche alle IS, in materia di locali utilizzati, potrebbero rappresentare il principale (se non unico) motivo di interesse per una SSD ad assumere, se possibile e compatibilmente con le altre norme attualmente in vigore in materia, di assumere lo status di IS.



Maurizio Mottola – Dottore Commercialista e Revisore Legale

ODCEC Taranto, 27.03.2018

Le norme del **Dlgs. 112/2017** in tema di contabilità, libri sociali, regime pubblicitario, deposito del bilancio d'esercizio, controlli interni e revisione legale non comportano particolari problematiche o il sorgere di nuovi adempimenti che non siano già noti e ottemperati dalle SSD.

Le uniche rilevanti novità sono quelle di cui all'**art. 9, co. 2, Dlgs. 112/2017** che impone alle IS l'obbligo di redigere e depositare, presso il Registro Imprese e sul proprio sito web (per trasparenza), il bilancio sociale redatto secondo linee guida da adottarsi, e all'**art. 10, co. 2, Dlgs. 112/2017** che impone a carico dei sindaci l'obbligo di monitorare le finalità sociali e attestare la conformità del bilancio sociale alle linee guida da adottarsi.