



Roma, 25 gennaio 2007

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: *Istanza di interpello – Art. 90, comma 18, legge 27 dicembre 2002, n. 289 – Centro Sportivo ALFA Società Sportiva Dilettantistica S.R.L.*

QUESITO

Il Centro Sportivo ALFA, società sportiva dilettantistica a responsabilità limitata, fa presente di avere ad oggetto la gestione di un centro polivalente la cui amministrazione è affidata, in via disgiuntiva, ai tre soci fondatori, i quali “*oltre all’attività di gestione in senso stretto (...) partecipano in maniera diretta allo svolgimento dell’attività sportiva, nella qualità di Istruttori (...)*”.

L’ente interpellante riferisce che per le attività anzidette i soci fondatori non percepiscono finora alcuna retribuzione e che la struttura del centro sportivo, di proprietà degli stessi, è stata concessa in comodato d’uso alla società.

Premesso che è sorta “*la necessità di compensare*” i soci fondatori per le attività rese, “*anche trasformando l’uso del centro sportivo (...) da comodato d’uso in locazione*”, l’interpellante chiede di sapere:

1) se “*l’amministratore della società sportiva dilettantistica, che sia anche socio*”, possa percepire compensi per lo svolgimento dell’anzidetta carica sociale “*senza che ciò configuri una forma indiretta di distribuzione di proventi dell’attività*”, vietata ai sensi dell’art. 90, comma 18, lett. d), della legge del 27 dicembre 2002, n. 289;

2) se l'amministratore-socio della società sportiva "*partecipante in maniera diretta all'attività sportiva dilettantistica dell'ente (in qualità di istruttore, atleta, allenatore, ecc.)*" possa percepire i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. *m*), del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, senza che ciò configuri violazione del divieto di distribuzione, anche indiretta, dei proventi dell'attività sociale di cui all'art. 90, comma 18, lett. *d*), della legge n. 289 del 2002;

3) se il canone eventualmente percepito dal socio amministratore della società sportiva dilettantistica per la concessione in locazione dell'impianto sportivo in favore della medesima società costituisca "*una forma indiretta di distribuzione dei proventi dell'attività sociale*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

L'ente interpellante ritiene, con riferimento al primo quesito, che "*nel caso in cui l'amministratore sia anche socio della società, se le somme corrisposte sono commisurate al lavoro svolto per l'esercizio del mandato sociale, esse conservano la natura di compenso*" e che, al contrario, solo "*se l'ammontare delle somme corrisposte sono sproporzionate rispetto al lavoro effettivamente svolto esse possono configurare una indebita distribuzione di utili o avanzi di gestione*".

In relazione al secondo quesito, l'ente istante ritiene che agli amministratori che partecipano in maniera diretta all'attività sportiva dilettantistica sia applicabile la disciplina di favore relativa ai compensi erogati per prestazioni sportive dilettantistiche di cui all'art. 67, comma 1, lett. *m*), del TUIR e che la percezione di tali compensi, in quanto diretti a remunerare l'attività di "*sportivo dilettante*" e non di amministratore, non violi il divieto di cui all'art. 90, comma 18, lett. *d*), della legge n. 289 del 2002.

Riguardo al terzo dei quesiti formulati, l'ente istante ritiene che *“se il canone di affitto corrisposto al proprietario di un bene, che è anche socio amministratore della società sportiva dilettantistica locataria (...), è congruo rispetto alla natura e qualità del bene affittato”* detto canone non configura distribuzione indiretta degli utili sociali, rappresentando, invece, *“il compenso per l'uso da parte di terzi di un bene proprio”*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 90, comma 17, della legge n. 289 del 2002 prevede che *“le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica”* e stabilisce che le stesse possono assumere, fra l'altro, la forma di *“società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro”*.

In forza dell'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002, alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro si applicano *“le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche (...)”*.

Al fine di usufruire del trattamento fiscale agevolativo proprio delle associazioni sportive dilettantistiche, il successivo comma 18 dell'articolo 90 della legge n. 289 del 2002 prevede che, al pari di queste ultime, le società sportive dilettantistiche devono costituirsi con atto scritto recante le clausole statutarie indicate alle lettere da *a)* ad *h)* del medesimo comma 18.

Gli anzidetti vincoli statutari sono diretti a garantire, tra l'altro, l'assenza di fini di lucro, nonché l'organizzazione dell'ente secondo un ordinamento interno a base democratica.

In particolare, con riferimento alla non lucratività degli enti di cui trattasi, il comma 18, lett. *d)*, dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 prevede che nello

statuto delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche deve essere espressamente prevista *“l’assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi della attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette”*.

Riguardo alla nozione di distribuzione indiretta dei proventi dell’attività sociale fra i soci, con circolare n. 124/E del 22 maggio 1998 è stato chiarito, al paragrafo 5.3, con riferimento all’applicabilità del regime fiscale previsto dall’art. 148, comma 3, del TUIR alle tipologie di enti associativi ivi previste (comprese le associazioni sportive dilettantistiche), che in mancanza di espressa indicazione legislativa soccorrono, in proposito, *“i criteri stabiliti all’art. 10, comma 6”* del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

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.

Pertanto, la stessa deve ritenersi applicabile anche agli enti di tipo associativo ai fini della determinazione del requisito di non lucratività previsto per l’applicazione dei regimi fiscali agevolativi agli stessi riservati dalla legge.

Il citato art. 10, comma 6, del citato D. Lgs. n. 460 del 1997 dispone, in particolare, alla lett. b), che costituisce in ogni caso distribuzione indiretta di utili *“l’acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale”*.

La successiva lett. c) del comma 6 del medesimo articolo 10 stabilisce che 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”*.

La lett. e) dello stesso comma 6 dell'articolo 10 citato prevede che costituisce distribuzione indiretta di utili anche *“la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche”*.

La previsione dei limiti quantitativi previsti dalle citate lettere b), c) ed e) dell'art. 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997 nell'erogazione di corrispettivi e compensi è finalizzata ad evitare che, attraverso la corresponsione degli stessi, si realizzi indirettamente distribuzione dei proventi dell'attività dell'ente.

Circa la portata dell'art. 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997, con circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 è stato chiarito che la disposizione individua alcune fattispecie che *“costituiscono in ogni caso”* indici di una distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione e che assumono *“valore di presunzione assoluta”*.

Ciò comporta che il concreto verificarsi di una delle fattispecie individuate dalla disposizione in argomento costituisce, in ogni caso, distribuzione indiretta di utili.

Con risoluzione n. 294/E del 10 settembre 2002 è stato, altresì, precisato che le disposizioni di cui all'art. 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997, in quanto finalizzate *“ad evitare che la disciplina agevolata”* applicabile alle ONLUS ed agli altri enti non commerciali di tipo associativo *“possa alimentare abusi”* e prestarsi ad utilizzi elusivi della normativa di favore in argomento, assolvono ad una *“funzione interpretativa”* del concetto di distribuzione indiretta di utili.

La medesima risoluzione ha precisato che l'art. 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997 *“è da considerare norma antielusiva di tipo sostanziale, della quale può essere chiesta la disapplicazione”* ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Dalla ricostruzione sopra operata discende che il mancato rispetto delle condizioni e dei limiti stabiliti dall'art. 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997 configura di per sé un'indiretta distribuzione fra soci dei proventi dell'attività

sociale di cui all'art. 90, comma 18, lett. *d*), della legge n. 289 del 2002, salvo la possibilità di chiedere, ove se ne verificano i presupposti, la disapplicazione ai sensi del citato articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973.

Fuori delle fattispecie individuate dall'art. 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997, le ipotesi di distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione, e quindi l'intento di conseguire finalità lucrative, devono essere verificati caso per caso in relazione agli specifici comportamenti elusivi posti in essere.

In particolare, va accertato se il cumulo di più compensi in capo allo stesso socio consenta, di fatto, di aggirare i limiti quantitativi previsti da ciascuna fattispecie dell'art. 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997 o eluda comunque, in concreto, il divieto di divisione dei proventi derivanti dall'attività sociale recato dall'art. 90, comma 18, lett. *d*), della legge n. 289 del 2002, tenuto conto dell'entità delle erogazioni complessivamente corrisposte al socio (compresi i compensi che non concorrono a formare il reddito), in relazione alle attività svolte dalla società e ai redditi percepiti dallo stesso ente.

Tutto quanto considerato, con riferimento alla fattispecie oggetto d'interpello si ritiene, in primo luogo, che i compensi percepiti dal socio-amministratore per lo svolgimento della carica sociale costituiscono distribuzione indiretta dei proventi se superano il limite previsto dal DPR n. 645 del 1994 per la carica di presidente del collegio sindacale delle società per azioni.

I compensi di cui alla lett. *m*) dell'articolo 67, comma 1, del TUIR, percepiti dal socio in qualità di istruttore e allenatore nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica, configurano distribuzione indiretta dei proventi se superiori del 20 per cento rispetto ai salari o stipendi previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro, compresi gli importi dei suddetti compensi che, ai sensi dell'art. 69, comma 2, del TUIR non concorrono a formare il reddito.

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'articolo 9 del TUIR.

Quanto sopra precisato, va altresì verificato se, pur nel rispetto dei limiti quantitativi sopra richiamati, stabiliti in relazione ai compensi o corrispettivi singolarmente considerati, il cumulo dei medesimi compensi si traduca in una sostanziale elusione del divieto di distribuzione indiretta tra i soci dei proventi dell'attività sociale.

In sostanza, va accertato se, in concreto, attraverso il cumulo di più incarichi o attività, i limiti quantitativi relativi a ciascun incarico o attività vengano di fatto superati, consentendo indirettamente una distribuzione di utili ai soci.

A tal fine va peraltro considerata, nel caso di specie, la limitata compagine sociale, costituita da soli tre soci, nell'ambito della quale ciascuno di essi svolge la funzione sia di amministratore che di istruttore o allenatore ed è altresì destinato a percepire, in quanto proprietario del centro sportivo polivalente, i relativi canoni di locazione.

Pertanto, alla luce di considerazioni riferite alla specifica realtà sociale, da svolgere avendo riguardo all'ammontare complessivo dei proventi percepiti dai soci, potrebbe ritenersi che la percezione da parte dei soci dei compensi per l'attività di amministratore, di sportivo dilettante, nonché la percezione dei canoni di locazione, possa costituire una forma di indiretta distribuzione dei proventi dell'attività sociale, vietata ai sensi dell'art. 90, comma 18, lett. *d*), della legge n. 289 del 2002.

La risposta di cui al presente interpello, sollecitata con istanza presentata dalla Direzione Regionale della....., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.