

Il divieto di distribuzione diretta ed indiretta di utili

Come è noto, gli enti associativi – così come le società sportive dilettantistiche – accedono ad alcune agevolazioni fiscali se dimostrano di essere soggetti senza scopo di lucro.

L'assenza di scopo di lucro non si traduce nella gratuità delle attività realizzate né nella impossibilità di produrre un avanzo di esercizio/utile (c.d. lucro oggettivo) ma nel divieto di distribuire tale utile (c.d. lucro soggettivo).

Proviamo qui a sintetizzare la storia dell'istituto segnalando da ultimo l'interessante sentenza della Commissione tributaria regionale Lombardia n. 702 depositata il 19 febbraio scorso.

1. Il decreto legislativo 460 ed il divieto di distribuzione indiretta di utili.

Se la nozione di distribuzione diretta di utili appare ovvia concretizzandosi in una suddivisione tra soci, o alcuni soci, dei proventi o degli utili dell'associazione, più complessa è la nozione di distribuzione indiretta.

Una prima definizione è stata offerta dal citato Decreto Legislativo 460/1997 all'articolo 10 ai sensi del quale

“Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

“a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi 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 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, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) 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;

d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

e) 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”.

L'applicazione di tale disposizione è stata estesa in via interpretativa alle altre associazioni senza scopo di lucro (Agenzia delle Entrate Circolari n. 124/E del 1998 e n. 21/E del 2013 e Risoluzione n. 38/E del 2010) e alle società sportive dilettantistiche (Agenzia delle Entrate Risoluzione 25.1.2007 n. 9).

2. L'assenza di scopo di lucro nel Codice del Terzo Settore

Il Codice del Terzo settore (DLgs 117/2017) introduce una nuova disciplina in vigore dal 2017 per associazioni di promozione sociale ed organizzazioni di volontariato ma non per le ONLUS secondo l'indicazione del Ministero del Lavoro ([Nota n. 2088 del 27 febbraio 2020](#)). Secondo il Dicastero le ONLUS restano soggette al citato articolo finché non sarà abrogato, condizione che si verificherà dall'esercizio successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del terzo settore a condizione che la Commissione europea abbia espresso parere favorevole ai nuovi regimi fiscali introdotti dal codice del terzo settore.

L'articolo 8 del codice prevede in particolare che *“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”: non abbiamo pertanto più un parametro quantitativo fisso ma la necessità di quantificare le indennità di carica in rapporto alle deleghe assegnate ai componenti gli organi elettivi e quindi alle competenze e alle responsabilità assunte per il relativo esercizio oltre alla necessità di verificare che l'entità dell'indennità non sia superiore a quella prevista in enti operanti in medesimi settori;

“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)”.

Il legislatore ha quindi innalzato l'asticella, prevedendo la possibilità di incrementare l'importo da contratto collettivo fino al 40% in luogo del 20% previsto dal DLgs 460/1997 ma al contempo non garantisce la possibilità di disapplicare la norma come previsto invece in passato (sul punto si veda la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 294 del 2002), se non con riferimento a professionalità richieste da enti del terzo settore operanti esclusivamente nei settori sanitario, di formazione universitaria e post-universitaria e di ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

Altro aspetto che merita attenzione è la circostanza che la nuova disposizione prevede il medesimo tetto con riferimento sia alle prestazioni di lavoro subordinato che autonomo. Il testo previgente si riferiva esclusivamente ai dipendenti ma in via interpretativa l'Agenzia delle Entrate lo applicava anche agli autonomi nonché ai percettori compensi sportivi;

“c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale”.

Resta quindi invariato questo parametro, tra cui l'Agenzia delle Entrate (Circolare 168/1998) fa rientrare *“la corresponsione ai consulenti della ONLUS di corrispettivi superiori a quelli stabiliti dalle tariffe professionali”*;

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 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”.

Con la nuova formulazione è pertanto possibile garantire un maggior favor ai soci – e soggetti assimilati – quando le cessioni o prestazioni costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale indicata all'articolo 5 mentre in passato questa deroga era prevista con esclusivo riferimento a benefici aventi *“significato puramente onorifico e valore economico modico”* e limitatamente alle attività legate alla tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico e alla tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente;

“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”, formulazione identica al passato salva la possibilità di aggiornare il limite.

3. Lo scopo non lucrativo nelle imprese sociali

Il Decreto legislativo 112/2017 relativo alle imprese sociali disciplina l'istituto in modo analogo a quanto previsto nel codice del terzo settore ma prevedendo che non si configura una forma di distribuzione di utili nei seguenti casi;

1) quando l'impresa sociale destina una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

a) se costituita in forma societaria, 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;

b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale;

2) quando l'impresa sociale costituita in forma societaria rimborsa al socio il capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al punto 1) lettera a).

4. Lo scopo non lucrativo nelle associazioni e società sportive dilettantistiche

Il Decreto Legislativo 36/2021, la cui entrata in vigore è posticipata al 1/1/2022 e che potrebbe nel mentre essere modificato, offre all'articolo 8 una disciplina del divieto di scopo di lucro per le associazioni e società sportive dilettantistiche adottando di fatto la disciplina delle imprese sociali.

Viene infatti previsto che

“1. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche destinano eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio.

2. Ai fini di cui al comma 1 e fatto salvo quanto previsto dal comma 3, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. Ai sensi e per gli effetti di cui al presente comma, si applica l'articolo 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-bis, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112.

3. Se costituite nelle forme di cui al Libro V, Titolo V, del codice civile, gli enti dilettantistici possono destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, 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.

4. Negli enti dilettantistici che assumono le forme di cui al Libro V del Codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3”.

Si evidenzia che viene introdotta la possibilità per le sole SSD di distribuire parzialmente utili ma non si ravvede alcun raccordo di tale previsione con le disposizioni fiscali (in particolare art. 148 del TUIR e art. 4 del DPR IVA ma anche la disciplina delle accise) che subordinano l'accesso alle agevolazioni fiscali contemplate al divieto assoluto di distribuzione diretta ed indiretta di utili. E' pertanto possibile costituire una SSD con parziale scopo di lucro che potrà applicare la legge 398/1991 e fare ricorso all'istituto del compenso sportivo – o alle prestazioni sportive amatoriali ma non è chiaro se potrà anche accedere alle agevolazioni fiscali sopra menzionate.

5. Come si misurano i parametri indicati? Singolarmente o anche cumulativamente?

L'Agenzia delle Entrate con la [Risoluzione 25.1.2007 n. 9](#) ha evidenziato che gli indicatori che definiscono la nozione di distribuzione indiretta di utili non devono essere valutati solo

singolarmente ma anche cumulativamente.

Nel caso in esame i soci di una società sportiva dilettantistica percepivano diverse tipologie di compensi quali

a) indennità di carica che non superavano il limite previsto dal DPR n. 645 del 1994 per la carica di presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

b) compensi per lo svolgimento di attività di istruttori sportivi il cui importo non superava del 20% i salari o stipendi previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro;

c) il canone di locazione in quanto proprietari della struttura che davano in locazione alla società sportiva che non risultava superiore a quello di mercato;

e secondo l'Agenzia delle Entrate doveva essere accertato se, in concreto, attraverso il cumulo di più incarichi o attività, i limiti quantitativi relativi a ciascun incarico o attività fossero di fatto superati, consentendo indirettamente una distribuzione di utili ai soci.

In senso analogo si è espressa la [Commissione tributaria regionale Lombardia con la citata sentenza n. 702 del 19/02/2021](#) laddove è stata contestata ad una società sportiva dilettantistica la violazione del divieto di distribuzione indiretta per il cumulo di redditi percepiti per svariate ragioni (compensi sportivi, rimborso trasferte, noleggio attrezzature sportive) *“per importi tutt'altro che trascurabili, così da eludere il divieto di distribuzione degli utili”*.

Arsea comunica n. 40 del 8/04/2021

Lo staff di Arsea