

Risposta n. 452

**OGGETTO: SOCIETA' SPORTIVA DILETTANTISTICA - compenso agli
amministratori**

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La *Società Istante* è una società sportiva dilettantistica senza fine di lucro, riconosciuta dal CONI, alla quale, come previsto dall'art. 90, comma 1, della legge n.289 del 2002, risultano applicabili le disposizioni della legge n. 398 del 1991 e successive modificazioni, nonché le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche.

La *Società Istante* dichiara di aver nominato un Consiglio di Amministrazione composto di tre membri, tutti soci della società medesima, dotati di poteri disgiunti e di voler riconoscere al consigliere di amministrazione più impegnato nell'attività di gestione un compenso per l'attività di amministratore.

A tal riguardo, precisa che tale amministratore ricopre un ruolo rilevante caratterizzato da un elevato grado di professionalità, autonomia e potere decisionale. L'*Istante* dichiara, inoltre, che le attività da esso svolte sono molto complesse e per tale motivo il ruolo ricoperto dall'amministratore è direttamente riconducibile a quello di

Dirigente.

Il dubbio interpretativo posto dall'*Istante* riguarda la corretta individuazione delle disposizioni previste per enti associativi e società sportive dilettantistiche in tema di distribuzione indiretta di utili, avanzi di gestione e simili, alla luce delle nuove disposizioni concernenti la riforma del Terzo Settore.

In particolare, l'*Istante* chiede chiarimenti di ordine interpretativo circa il coordinamento delle seguenti disposizioni:

a) art. 148, comma 8, del TUIR che concerne il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi riserve o capitale durante la vita dell'associazione. Tale disposizione è applicabile anche alle società sportive dilettantistiche come precisato dalla Circolare n. 21/E del 2013;

b) art. 90, comma 18, lettera *d*), della legge n. 289 del 2002, secondo cui al fine del riconoscimento dello status di società sportiva dilettantistica viene richiesto che lo statuto sociale disponga espressamente l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possano, in nessun caso, essere divisi fra gli associati anche in forme indirette;

c) art. 8 del d.lgs. n.117 del 2017 secondo cui *"è vietata la distribuzione, anche indiretta, degli utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali"*.

Ciò posto, se si considera che, né la disciplina degli enti non commerciali di tipo associativo recata dall'art. 148 del TUIR, né quella prevista per le realtà sportive dilettantistiche (art. 90 della legge n. 289 del 2002), risultano abrogate dai decreti attuativi della riforma del terzo settore, ne deriva che tali diverse definizioni sono "alternative" a quelle previste per i soggetti che potranno definirsi Enti del Terzo Settore ai sensi del d.lgs. n. 117 del 2017.

A parere dell'*Istante* c'è una concorrenza di disciplina e di definizioni che sopravvivono alla riforma del terzo settore; a conferma di ciò l'art. 89 del d.lgs. n. 117

del 2017 precisa che "*Agli enti del terzo settore . non si applicano le seguenti disposizioni a) l'articolo 143, comma 3, l'articolo 144, commi 2, 5 e 6 e gli articoli 148e 149 del TUIR ... c) la legge 16 dicembre 1991, n. 398*".

Tale norma di coordinamento conferma quindi che le disposizioni in commento (art. 148 TUIR e art. 90 L. 289/2002) rimangono in vigore; la prima in quanto espressamente fatta "salva" dalla citata norma di coordinamento, la seconda in quanto non esplicitamente abrogata.

L'*Istante* rileva tuttavia che la nuova disciplina degli ETS contiene all'art. 8, comma 3, una precisa elencazione dei casi nei quali certamente si considera realizzata una distribuzione indiretta di utili, e che tali fattispecie ricalcano con talune differenze quanto in precedenza previsto dall'art. 10, comma 6, del d.lgs. n. 460 del 1997, applicabili, secondo i chiarimenti forniti con la Circolare n. 124 del 1998 anche agli enti di tipo associativo e alle società sportive.

In altri termini, lo stesso ritiene che, per effetto di quanto previsto dalla lettera a), comma 3, art. 8 del menzionato d.lgs. n. 117 del 2017 sono abrogate le disposizioni di cui agli articoli da 10 a 29 del d.lgs. n. 460 del 1997, e pertanto che anche per i soggetti che non rientreranno nella nuova disciplina prevista per gli ETS (può essere il caso della scrivente società che potrebbe non iscriversi al Registro Unico degli Enti del Terzo Settore) il concetto di divieto alla indiretta distribuzione degli utili non possa che essere declinato secondo i nuovi criteri contenuti nel terzo comma dell'art. 8 del d.lgs. n. 117 del 2017.

Sulla base del quadro normativo sopra delineato l'*Istante* chiede, con particolare riguardo alla fattispecie, se sia applicabile la sopra citata lettera a) che, considera in ogni caso distribuzione indiretta di utili "*la corresponsione ad amministratori, ... di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque non superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della *Società Istante* il riconoscimento all'amministratore di un equo compenso che tenga conto dell'impegno in termini di tempo impiegato, delle responsabilità assunte nell'esercizio del proprio incarico e in generale del ruolo non meramente "istituzionale", bensì dirigenziale dell'amministratore *de quo* non può rappresentare una distribuzione indiretta di utili.

A tali ultimi compensi la *Società Istante* ritiene di poter applicare le nuove previsioni della richiamata lett. a) del comma 3, dell'art. 8. Del d.lgs. n. 117 del 2017, atteso che tale norma sarà l'unica disposizione in vigore che gli ETS e gli altri enti/società sono tenuti a rispettare, onde poter continuare a godere dei benefici fiscali riconosciuti dall'art. 148 del TUIR e dall'art. 90 della legge n. 289 del 2002.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 2 agosto 2017, n. 179, S.O.) è stato approvato il "Codice del Terzo settore" (di seguito anche CTS o Codice) - in attuazione della delega di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106 - che provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore (di seguito anche ETS).

Il Codice del Terzo settore reca la disciplina di carattere generale relativa alla tipologia di enti che possono assumere la qualifica di ETS, nonché quella relativa ai requisiti ed alle condizioni necessarie ai fini di detta qualifica.

Tra i requisiti e le condizioni necessarie ai fini della qualifica di ente del Terzo settore, il Codice ricomprende anche quello relativo all'assenza dello scopo di lucro stabilendo, fra l'altro, che agli enti del Terzo settore "*è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a*

fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali (...)" (articolo 8, comma 2, del CTS) e che "*si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili*", fra l'altro, "*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*" [articolo 8, comma 3, lettera a) del CTS].

Come noto il d.lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997, circa il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, contiene disposizioni volte al divieto di distribuzione di utili, diretta e indiretta. In particolare, l'articolo 10 di tale decreto prevede un esplicito divieto di distribuzione degli utili ed un vincolo di utilizzo delle risorse dell'ente per le proprie attività caratterizzanti, come definite dal medesimo articolo.

Il suddetto art. 10, in riferimento alle ONLUS, declina ulteriormente, al comma 6, la nozione di "*distribuzione indiretta*" di utili, individuando cinque specifiche ipotesi sanzionabili.

Tale disposizione costituisce riferimento anche ai fini dell'interpretazione della nozione di "*distribuzione indiretta*" di utili o di avanzi di gestione per gli enti associativi (cfr. Circolare n. 124/E del 1998 e Risoluzione n. 38/E del 2010).

L'art. 90, comma 18, della legge n. 289 del 2002 prevede un esplicito divieto di distribuzione degli utili anche per le associazioni e società sportive dilettantistiche, che ricalca quello di cui al d.lgs. n. 460 del 1997.

L'art. 10, comma 6, lettera c) del citato d.lgs. n. 460 del 1997 limita la corresponsione ai componenti degli organismi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui non superiori al compenso massimo previsto dal decreto legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive integrazioni e modificazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni.

Diversamente, l'art. 8, comma 3, lettera a), del d.lgs. n. 117 del 2017 prevede che l'individuazione del compenso previsto per gli amministratori, per i sindaci e per chiunque rivesta cariche sociali (non sia unicamente commisurato al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni) sia un parametro legato *"all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze"* oppure ai compensi *"previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni"*.

In considerazione delle peculiarità che contraddistinguono il settore dello sport dilettantistico non lucrativo, il legislatore ha inteso conservare per gli enti operanti in tale settore (associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002) le agevolazioni fiscali esistenti alla data di entrata in vigore della riforma del Terzo settore.

In sostanza, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro potranno scegliere se conservare le agevolazioni fiscali ad esse specificamente riservate dalla vigente disciplina oppure, in alternativa, qualora intendano entrare a far parte degli enti del Terzo settore, fruire dei benefici fiscali previsti per tali enti del Terzo settore, in luogo del regime fiscale specifico riservato alle associazioni e società sportive dilettantistiche non lucrative.

Si rileva, tuttavia, che le modifiche recate dal Codice del Terzo settore, compresa l'abrogazione dell'art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997 [vd art. 102, comma 2, lett. a) del CTS] troveranno applicazione a decorrere dal termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del CTS, vale a dire a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea - prevista per talune disposizioni fiscali del medesimo Codice - e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, la cui istituzione è stabilita dal medesimo CTS.

Pertanto, sino al termine di cui al citato articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore, l'ambito soggettivo di applicazione del regime in argomento resta

invariato.

Ne consegue che fino al citato termine ai compensi percepiti dall'amministratore non sono applicabili le disposizioni di cui all'art. 8, comma 3, lettera a) del suddetto decreto. Le norme cui fare riferimento restano, pertanto, contenute nel d.lgs. n. 460 del 1997 (distribuzione diretta o indiretta di utili) e in particolare nell'art. 10, comma 6 che, con riferimento al caso di specie, continuano a costituire il punto di riferimento utile ad orientarsi in relazione ai proventi ed alla loro distribuzione diretta ed indiretta.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)

Limiti ai compensi per gli amministratori di enti non profit

Fino all'abrogazione della disciplina sulle ONLUS, restano operativi gli attuali criteri sulla distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione

/ Paola RIVETTI

Con la risposta a interpello n. 452, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le previsioni dettate dal Codice del Terzo settore in merito al **divieto** di distribuzione di utili e degli avanzi di gestione sostituiranno gli attuali criteri, che, per la generalità degli enti associativi, si rifanno al DLgs. 460/97, solo dopo che sarà abrogata la disciplina delle ONLUS.

Per gli enti non commerciali, la fruizione di particolari regimi fiscali può essere subordinata alla previsione statutaria circa il **divieto** di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, come contemplato dall'[art. 10](#) comma 1 del DLgs. 460/97, in materia di ONLUS, dall'[art. 148](#) comma 8 del TUIR, per beneficiare della decommercializzazione delle attività svolte dagli enti associativi e dall'[art. 90](#) comma 18 lett. d) della L. 289/2002, per associazioni e società sportive dilettantistiche.

In relazione all'interpretazione della nozione di "**distribuzione indiretta**" di utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale, la C.M. n. 124/98 (§ 5.3) ha chiarito che possono essere utilizzati, in via generale, i criteri stabiliti dal citato art. 10 comma 6 del DLgs. 460/97, il quale considera, in ogni caso, distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione, tra l'altro, la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni.

Il tema della **distribuzione indiretta** di utili e avanzi di gestione è stato interessato dalla riforma del Terzo settore. In particolare, l'[art. 8](#) comma 2 del DLgs. 117/2017 vieta la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.

Inoltre, l'[art. 8](#) comma 3 lett. a) del DLgs. 117/2017 dispo-

ne che il compenso previsto per gli amministratori, per i sindaci e per chiunque rivesta cariche sociali sia commisurato non al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni (come attualmente previsto dal DLgs. 460/97), bensì sia parametrato "all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle **specifiche competenze**" oppure ai compensi "previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni".

A fronte dell'interpello proposto da una società sportiva dilettantistica, con la risposta di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la disciplina di riferimento in tema di divieto di distribuzione diretta e indiretta di utili resta quella contenuta nel DLgs. 460/97 **fino alla piena operatività** del Codice del Terzo settore, decorrente dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'[art. 101](#) comma 10 del DLgs. 117/2017 e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro Unico del Terzo settore.

Solo a decorrere dal sopra indicato periodo d'imposta, ai fini fiscali:

- troverà applicazione l'[art. 8](#) del DLgs. 117/2017;
- risulterà abrogata la disciplina delle ONLUS recata dal DLgs. 460/97, ivi inclusi i criteri finora utilizzati per la definizione delle fattispecie di distribuzione indiretta di utili e avanzi di gestione.

Seppur nella risposta in commento non consti una presa di posizione espressa, la ricostruzione normativa fatta dall'Agenzia sembrerebbe **deporre a favore** circa il fatto che, a seguito dell'abrogazione del DLgs. 460/97, il concetto di divieto di indiretta distribuzione degli utili dovrebbe essere declinato secondo i nuovi criteri contenuti nell'[art. 8](#) del Codice non solo per i futuri ETS, ma anche per gli enti non commerciali che non entreranno a far parte del Terzo settore (si veda "[Divieto di distribuire utili per enti no profit coi criteri del Codice del Terzo settore](#)" del 3 maggio 2019).