

LUCA CORVI

Dottore Commercialista – Revisore Contabile  
Consulente Tecnico del Giudice  
Consulenza Enti Terzo Settore e Società Sportive

Consulente legale  
Avv. Valeria Ratto

[www.studiocorvi.it](http://www.studiocorvi.it)

22070 Beregazzo con Figliaro (CO) – Via XXIV Maggio, 2  
Tel. +39 031 800272 r.a. Fax +39 031 802007

Beregazzo con Figliaro, 03 gennaio 2018

Alle Associazioni e Società Sportive  
Dilettantistiche clienti  
Loro sedi

Circolare n. 2

**OGGETTO: Le novità della Legge di Bilancio 2018: la nuova Società Sportiva Dilettantistica Lucrativa**

La nuova figura giuridica della Società Sportiva Dilettantistica Lucrativa (d'ora in avanti SSDL) è l'altra novità di grande interesse prevista dalla Legge di Bilancio 2018.

Le norme di riferimento sono i commi da 353 a 361 della Legge.

Il Comma 353 prevede che “le attività sportive dilettantistiche possono essere esercitate **con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al titolo V del libro V del codice civile.**”

Si tratta di un cambiamento culturalmente epocale, che, per la prima volta, sgretola il principio fondante dell'assenza dello scopo di lucro (anche indiretto) che, da sempre, permea il settore sportivo dilettantistico e che ha costituito il fondamento delle agevolazioni fiscali previste dal legislatore in favore per il settore, impostazione confermata anche dall'art. 90, L. 289/2002 che, nell'operare l'apertura alle Società Sportive Dilettantistiche di capitali e cooperative, aveva subordinato il riconoscimento ai fini sportivi dilettantistici e la fruizione delle agevolazioni fiscali a tale ineludibile caratteristica.

Secondo quanto previsto nella Relazione Illustrativa al disegno di legge, alla base della novella ci sarebbero esigenze di:

- rafforzamento del settore sportivo dilettantistico finalizzato all'attrazione di risorse finanziarie in grado di supportare una crescita che potrebbe avere anche effetti importanti sull'occupazione;
- recupero di gettito derivante dall'emersione di materia imponibile sinora rimasta sommersa in quanto l'attività sportiva dilettantistica, gestita da sodalizi senza scopo di lucro, risulta quasi totalmente detassata.

Si tratta di una innovazione che può risultare interessante per alcuni sodalizi, con particolare riferimento a quelli che operano nella gestione degli impianti sportivi/palestre/scuole di danza e simili.

L'opportunità o la convenienza a costituirsi o a trasformarsi in società sportiva lucrativa dovrà essere oggetto di una approfondita valutazione sui pro ed i contro dell'ipotesi di lavoro, valutazione che sarà svolta, per i soggetti interessati, attraverso appositi incontri individuali.

La presente circolare vuole offrire unicamente un'informativa di primo livello.

**1. Trattamento fiscale della Società Sportiva Dilettantistica Lucrativa.**

- i. Tutte le attività effettuate dalla SSDL avranno **natura commerciale. Non esisteranno attività istituzionali o de-commercializzate.**
- ii. Conseguentemente, **ai fini fiscali, non sarà più necessario procedere al tesseramento** dei partecipanti alle attività sportive per fruire di agevolazioni. Il tesseramento continuerà ad essere ovviamente necessario ai fini sportivi per la partecipazione a manifestazioni organizzate da FNS e/o EPS nonché per ragioni di natura assicurativa, che potranno però essere coperte anche con assicurazioni infortuni e RCT stipulate con compagnie private.

**Tutti i frequentatori** delle attività organizzate dalla società lucrativa saranno dunque considerati, ai fini tributari, quali **“clienti”**.

- iii. **I corrispettivi percepiti dalle SSDL riconosciute dal CONI per servizi sportivi erogati nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società: saranno assoggettati ad aliquota IVA del 10%.**

Ciò comporterà **la possibilità di detrarre (recuperare) l'IVA pagata sugli acquisti** inerenti l'attività sportiva oggetto dell'attività.

È questo, probabilmente, il passaggio più delicato della nuova istituzione: nei casi in cui la società sportiva sostiene costi assoggettati ad IVA (ad esempio: affitti, utenze, appalti per pulizie e manutenzione, presenza di istruttori e collaboratori in possesso di P.IVA, altri costi generali) per importi consistenti e, soprattutto, qualora sia in previsione il sostenimento di importanti lavori di costruzione o ampliamento o ammodernamento/ristrutturazione dell'impianto sportivo gestito, la possibilità di detrarre (recuperare) l'IVA pagata sugli acquisti può rendere ininfluente, o addirittura conveniente, l'assoggettamento ad IVA (ad aliquota ridotta) ridotta dei corrispettivi percepiti.

**ATTENZIONE:** non tutta l'attività svolta dalle lucrative potrà beneficiare della nuova aliquota agevolata del 10%, ma solo l'attività svolta **“... in impianti gestiti da tali società”**.

Ne consegue che l'attività sportiva dilettantistica sarà assoggettata ad IVA con aliquote diverse (o non assoggettata ad IVA) in relazione non solo al soggetto erogatore dei servizi sportivi, ma anche al luogo in cui tali servizi saranno erogati.

Nel dettaglio, si potranno avere le seguenti casistiche:

- servizi sportivi erogati da SSDL riconosciute dal CONI resi ..... nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società: aliquota 10%;
- servizi sportivi erogati da SSDL riconosciute dal CONI resi ..... nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti non gestiti da tali società, ovvero “outdoor”: aliquota ordinaria 22%. È il caso, ad es., di una SSD lucrativa che svolge la propria attività in impianti gestiti da altri (per il cui utilizzo pagherà un canone di affitto), oppure di una SSD lucrativa che svolge attività quali ciclismo, corsa campestre, vela etc, che non sono praticate all'interno di un impianto sportivo.

Con una prossima, apposita, circolare saranno riepilogate tutte le casistiche ai fini IVA relative alle attività svolte dagli operatori in ambito sportivo.

iv. **Gli utili realizzati dalle SSDL** riconosciute dal CONI saranno assoggettati all'imposta sul reddito delle società (**IRES**) **nella misura del 50%** (e, quindi, sarà applicata **un'aliquota del 12%**).

La circostanza che sia richiamata la sola IRES e non anche l'IRE (ex IRPEF) comporta che l'agevolazione non si possa applicare alle eventuali società sportive lucrative costituite in forma di SNC o SaS.

v. La natura commerciale dell'attività comporterà che la società lucrativa sarà assoggettata a tutti gli adempimenti civilistici e tributari previsti per la generalità delle imprese, quindi: tenuta della contabilità ordinaria, deposito del bilancio c/o la CCIAA, dichiarazioni fiscali, assoggettamento a studi di settore/nuovi Indicatori Sintetici di Affidabilità Fiscale etc.

vi. La società sportiva lucrativa **non potrà usufruire del regime fiscale agevolato ex L. 398/1991**

## 2. La gestione delle risorse umane (i collaboratori)

- a. La società sportiva dilettantistica lucrativa **non potrà usufruire delle agevolazioni relative alle collaborazioni sportive dilettantistiche (compensi esenti fino a € 10.000,00 etc).**
- b. Al pari di quanto previsto dalla Legge di Bilancio per le SSD non lucrative, **anche i collaboratori delle SSDL, che svolgeranno le mansioni riconosciute quali necessarie dal CONI, saranno considerati, e dovranno essere inquadrati, quali co.co.co.**, con tutto ciò che ne consegue a livello di adempimenti (comunicazione preventiva ai centri per l'impiego, tenuta del Libro unico del lavoro, predisposizione della busta paga – si veda circ.re n. 1/2018).
- c. Ancora, al pari di quanto previsto per le SSD non lucrative, anche alle SSDL si applicheranno le norme di cui al D.Lgs n. 81/2005. Conseguentemente, non opererà la presunzione automatica di riqualificazione in rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato in relazione alle collaborazioni che tali enti potranno in essere.
- d. **Ai fini tributari** i compensi erogati ai collaboratori delle SSDL saranno considerati – come ogni compenso derivante da rapporti di co.co.co “ordinari” - quali redditi assimilati al lavoro dipendente, ex art. 50 del Tuir.

Ciò significa che saranno tassati in via “ordinaria” sin dal primo Euro percepito dal collaboratore.

**ATTENZIONE:** quanto sopra non significa necessariamente un aggravio fiscale pesante. Anzi, fino a certi livelli, potrebbe non esserci – a livello di pressione fiscale – alcun aggravio.

E ciò in quanto la tassazione dei compensi quali redditi di lavoro subordinato comporta che agli stessi spettino le ordinarie detrazioni di imposta per lavoro dipendente (no tax area), per familiari a carico etc, talché fino ad una soglia di circa 10.000,00 € il collaboratore sportivo – qualora il compenso percepito costituisca l'unico reddito – comunque non pagherà sostanzialmente nulla.

Al superamento della “no tax area”, il compenso comincerà ad essere assoggettato ad imposte, ma ciò consentirà al percettore di usufruire:

- delle detrazioni di imposta (spese mediche, interessi passivi, oneri per ristrutturazioni, spese scolastiche/universitarie etc);
- del “bonus Renzi” di 80 € mensili (parametrati all'ammontare di imposte rimaste a carico).

In definitiva, considerando che lo sportivo dilettante, per compensi superiori a 10.000,00 € annui, è tenuto a pagare un'imposta del 24-25% circa (comprese addizionali), rende la “trasformazione” del rapporto in co.co.co ordinario non particolarmente penalizzante ai fini fiscali, almeno fino a livelli di retribuzioni piuttosto consistenti, e non comuni in ambito sportivo.

- e. **Ai fini previdenziali** i compensi delle SSDL, diversamente da quanto previsto per le non lucrative, saranno assoggettati a contribuzione previdenziale “ai fini dell'assicurazione per

l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti, al fondo pensioni lavoratori dello spettacolo istituito presso l'INPS"

Si tratta dell'iscrizione al fondo previdenziale "ex ENPALS".

Da questo punto di vista l'aggravio, in termini economici, è più rilevante, in quanto l'aliquota previdenziale è fissata nella misura del 33%, di cui il 9,19% a carico del lavoratore (trattenuta in busta paga) e il 23,81% a carico del committente, tenuto conto dei c.d. "minimali giornalieri".

A fronte di tale onere, i lavoratori del settore sportivo avranno ovviamente diritto ad un trattamento pensionistico, che non è previsto per gli sportivi dilettanti.

Al fine di consentire un passaggio graduale dall'attuale regime, che non prevede il versamento di alcun contributo in favore dei collaboratori delle società sportive dilettantistiche a nuovo regime, è previsto che per i primi cinque anni dalla data di entrata in vigore della legge (cioè fino al 31/12/2022) la contribuzione sarà dovuta nei limiti del 50% del compenso.

La norma non prevede l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie (INAIL), probabilmente perché tale assicurazione è compresa nel tesseramento che, a questo punto, almeno per i collaboratori appare necessario.

Per calcolare l'aggravio, in termini economici, della nuova situazione rispetto alla precedente, è possibile costruire tabelle che tengano conto delle varie situazioni in termini di ammontare del compenso, presenza o meno di altri redditi, carichi di famiglia, presenza di oneri detraibili etc.

Ciò sarà fatto, su richiesta degli interessati, nell'ambito di incontri individuali.

#### **ATTENZIONE:**

non potendo usufruire delle agevolazioni per i compensi erogati agli "sportivi dilettanti", le SSDL non potranno erogare premi ed indennità in esenzione di imposta neanche in occasione di gare e manifestazioni sportive dalle stesse organizzate.

Ne consegue che tali premi, compensi, rimborsi forfettari ed indennità dovranno essere assoggettati all'ordinario regime delle ritenute sui premi e le vincite ex art. 30 DPR 600/1973, e cioè a ritenuta a titolo di imposta del 20% se l'importo del premio è superiore ad € 25,82

### **3. Elementi caratterizzanti ed aspetti civilistici della Società Sportiva Dilettantistica Lucrativa: i contenuti statutari e gli obblighi derivanti.**

- I. La SSDL potrà costituirsi in una qualsiasi delle forme giuridiche previste dal libro v. del codice civile, quindi nella forma di Srl, Spa e anche, teoricamente, nella forma di società di persone (SNC e SaS). Tale opportunità appare in realtà più teorica che pratica, anche per la questione dell'agevolazione fiscale sugli utili, di cui sopra. La natura lucrativa della società impedisce invece la costituzione della stessa in forma di società cooperativa. Per lo stesso motivo, la società lucrativa, pur operando in ambito sportivo, non potrà richiedere il riconoscimento di Impresa Sociale previsto dalla Riforma del Terzo Settore.
- II. La SSDL dovrà, al pari di quelle non lucrative, ottenere il **riconoscimento da parte del CONI**. Tale passaggio è necessario in quanto anche le SSDL potranno (dovranno) partecipare ad attività e manifestazioni organizzate da FSN e/o EPS.  
Ne consegue, che anche per le SSDL, l'iscrizione al Registro comporterà la necessità di individuare lo svolgimento di una o più delle 385 attività sportive riconosciute dal CONI (vedi circ.re n. 6/2017).  
Sarà quindi necessario attendere l'implementazione, attraverso apposita delibera, da parte del CONI, del Registro. Fino a tale momento potranno essere costituite SSDL ma, probabilmente, non potranno beneficiare delle agevolazioni ad esse riservate.

- III. I soci delle SSDL potranno cedere le proprie quote di partecipazione al C.S. delle stesse, senza ripercussioni di carattere tributario in capo alla società.

#### IV. I contenuti obbligatori degli statuti:

La SSDL non dovrà inserire nei propri statuti i vincoli di cui all'art. 90 della L. 289/2002 (divieto di distribuzione di utili, democraticità della struttura, obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento etc).

Il comma 354 della Legge di Bilancio vincola tuttavia lo statuto delle SSDL ad avere un contenuto prestabilito.

In particolare, lo statuto deve contenere, **a pena di nullità**, le seguenti previsioni:

1. Nella denominazione o ragione sociale la dicitura "società sportiva dilettantistica lucrativa".
2. Nell'oggetto o scopo sociale lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche.
3. Il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche affiliate alla medesima federazione sportiva o disciplina associata o riconosciute da un ente di promozione sportiva nell'ambito della stessa disciplina.
4. L'obbligo di prevedere nelle strutture sportive, in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo, la presenza di un direttore tecnico in possesso del diploma ISEF o di laurea quadriennale in Scienze motorie o di laurea magistrale in Organizzazione e Gestione Servizi per lo Sport e le Attività Motorie (LM47) o in Scienze e Tecniche delle Attività Motorie Prevedite e Adattate (LM67) o in Scienze e Tecniche dello Sport (LM68), ovvero in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.

Si evidenziano, sotto questo aspetto, alcune particolarità:

- a) non viene espressamente previsto l'obbligo di svolgimento dell'attività didattica, al contrario espressamente previsto per le società sportive non lucrative;
- b) non viene espressamente previsto, al contrario di quanto previsto per le società sportive non lucrative, nemmeno "l'obbligo di conformarsi alle norme e ai regolamenti delle federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva e delle discipline sportive associate, nonché alle disposizioni emanate dal CONI". Anche se è probabile che tale obbligo venga previsto dal CONI ai fini dell'iscrizione nel "Registro" delle società sportive dilettantistiche riconosciute;
- c) particolare attenzione andrà posta in relazione all'obbligo di cui al punto 4, cioè alla previsione della necessità della presenza del Direttore Tecnico.

La perplessità non è relativa alla previsione obbligatoria del D.T. (che potrebbe costituire un nuovo potenziale sbocco lavorativo per i laureati in scienze motorie) quanto, in primo luogo, per l'obbligo di inserire (a pena di nullità) tale previsione in sede statutaria, e, soprattutto, perché tale presenza dovrà essere sempre garantita "in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo", quindi anche in occasione di manifestazioni agonistiche (in cui è già prevista la presenza di figure tecniche federali e non si vede quale ulteriore utilità possa garantire la presenza fisica del D.T.) e sostanzialmente nel corso dell'intero orario di apertura al pubblico dell'impianto.

In assenza di interventi correttivi, ciò comporterà, necessariamente, la presenza di almeno due (se non tre) risorse al fine di garantire una regolare turnazione, i necessari riposi settimanali e la copertura in caso di assenze per ferie e/o malattie, laddove il ruolo del D.T. dovrebbe essere quello di garantire la corretta gestione, appunto, tecnica, delle attività svolte nell'impianto, il

LUCA CORVI

che può avvenire, in tutta evidenza, anche a prescindere dalla presenza fisica costante, laddove siano rispettate le direttive dallo stesso emanate.

Non sono inoltre previste le conseguenze in termini sanzionatori o di responsabilità in caso di corretta previsione statutaria ma di mancato rispetto, in concreto, della previsione stessa.

In definitiva, a parte la previsione della presenza obbligatoria del D.T., i contenuti statuari delle società sportive dilettantistiche lucrative appaiono meno vincolanti di quelli previsti per le società ed associazioni sportive non lucrative.

Lo studio rimane a disposizione, come sempre, per qualsiasi chiarimento.

Seguiranno ulteriori comunicazioni in caso di emanazione di nuovi provvedimenti e/o documenti di chiarimento

Distinti saluti

Dott. Luca Corvi  
