

Short Paper 15/2018

# **Impresa sociale e sport dilettantistico**

Alessandro Mazzullo

AICCON - Associazione Italiana per la Promozione della Cultura della Cooperazione e del Non Profit è il Centro Studi promosso dall'Università di Bologna, dall'Alleanza delle Cooperative Italiane e da numerose realtà, pubbliche e private, operanti nell'ambito dell'Economia Sociale, con sede presso la Scuola di Economia, Management e Statistica di Forlì.

L'Associazione ha l'obiettivo di incoraggiare, supportare e organizzare iniziative per promuovere la cultura della solidarietà, con particolare attenzione alle idealità, prospettive e attività delle Cooperative e delle Organizzazioni Non Profit.

**[www.aiccon.it](http://www.aiccon.it)**

---

Short Paper 15/2017

# Impresa sociale e sport dilettantistico

***Alessandro Mazzullo***, *Avvocato*

Febbraio 2018

---

---

## Indice

1. L'importanza dello Sport dilettantistico
2. Sport dilettantistico e Riforma del Terzo settore: obbligo o facoltà?
3. Sport dilettantistico e Riforma del Terzo Settore: mera facoltà o opportunità?
  - 3.1 L'analisi di convenienza fiscale della qualifica di ETS
  - 3.2 Le agevolazioni fiscali già concesse in quanto ASD o SSD
  - 3.3 Le agevolazioni fiscali concesse in quanto ETS e impresa sociale
  - 3.4 Le agevolazioni perse, in quanto ASD o SSD che siano anche ETS

Conclusioni

---

## 1. L'importanza dello Sport dilettantistico

Uno dei settori di maggior interesse, per la nuova impresa sociale, è rappresentato dallo sport dilettantistico. L'art. 2, comma 1, lett. u), del d.lgs. n. 112 del 2017, annovera espressamente, tra le attività di interesse generale, "*l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche*"<sup>1</sup>.

L'interesse deriva anche dall'importanza, economica e sociale, ormai assunta dalla pratica sportiva.

Come dimostrato anche dai recenti dati pubblicati dal Rapporto Istat-Coni, dal 2013 ad oggi, la cultura degli italiani nei confronti della pratica sportiva è profondamente cambiata. I numeri dei praticanti sono infatti aumentati in maniera considerevole in tutte le fasce d'età, in entrambi i generi e in tutte le regioni, raggiungendo soglie record rispetto alla serie storica rilevata annualmente dall'Istat. Mai nel nostro Paese erano stati raggiunti livelli di pratica sportiva così elevati come nel corso del 2016<sup>2</sup>.

Nel 1959, d'altronde, lo sport era un'attività per pochi (circa 1 milione 230 mila persone), praticata soprattutto da maschi (il 90,8% dei praticanti) e da adulti (solo l'1% aveva meno di 14 anni). La caccia era al primo posto (33%) seguita dal calcio (22,3%). Da allora, qualcosa è cambiato... Nella pratica individuale, come nell'organizzazione collettiva dello sport dilettantistico.

Il Censimento permanente delle istituzioni non profit dell'Istat<sup>3</sup> evidenzia come l'area cultura, **sport** e ricreazione sia il settore di attività prevalente nel quale si concentra il numero più elevato di istituzioni: quasi 20 mila, pari al 65% del totale nazionale.

È indiscutibile, pertanto, che lo sport dilettantistico sia oggi una delle realtà più importanti del Terzo Settore<sup>4</sup>. Così come è **legittimo immaginare che gli enti sportivi dilettantisi,**

---

<sup>1</sup> E in termini analoghi si esprime l'art. 5, comma 1, lett. t), del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (da ora Codice del Terzo settore, o Cts). Per un commento analitico degli aspetti civilistici e tributari della c.d. Riforma del Terzo Settore, sia consentito il rinvio ad A. Mazzullo, Il nuovo Codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari, Giappichelli, 2018.

<sup>2</sup> Vedi il Rapporto Istat-Coni, I numeri della pratica sportiva in Italia, presentato a Roma, il 23 febbraio 2017.

<sup>3</sup> Presentato il 20 dicembre 2017.

<sup>4</sup> Basti pensare che il [recentissimo Censimento permanente delle istituzioni non profit dell'Istat](#) parla di circa 336.000 enti non profit in Italia, mentre Coni e Istat, nel Rapporto sui numeri della pratica sportiva in Italia (presentato a Roma il 23 febbraio 2017), parlano di circa 145.000, tra ASD e SSD, rapporti di affiliazione.

---

attualmente esistenti, ambiscono ad assumere, nel breve termine, anche la qualifica di imprese sociali e, come tali, di ETS<sup>5</sup>.

Di seguito, si cercherà sinteticamente di illustrare le ragioni di questa previsione.

## 2. Sport dilettantistico e Riforma del Terzo settore: obbligo o facoltà?

Tuttavia, occorre partire da una premessa: l'assunzione della qualifica di impresa sociale e di ETS non costituisce un obbligo, né un diritto, ma una facoltà.

Rispetto al provvedimento di iscrizione, di cui all'art. 47 del cts, il singolo ente vanta un interesse legittimo e non un diritto soggettivo.

Dal lato dell'ente, parallelamente, non sembra potersi affermare un vero e proprio obbligo di iscrizione. Una tale previsione, per esser giuridicamente rilevante e cogente, necessiterebbe di un'espressa previsione, e di una sanzione, che non è dato rinvenire all'interno del Codice.

Ciò detto, occorre verificare: i) se un ente sportivo dilettantistico (con o senza scopo di lucro<sup>6</sup>), possa astrattamente ambire alla qualifica di impresa sociale e ii) se ne abbia convenienza.

Il primo problema è di carattere strettamente giuridico. Il secondo di carattere economico, ancorché legato a considerazioni di carattere anche fiscale.

Né il cts, né il nuovo decreto sull'impresa sociale, menzionano espressamente gli enti sportivi dilettantistici; né per escluderli, né per includerli automaticamente.

Tuttavia, la disanima incrociata dei requisiti richiesti, ai fini della qualifica di ETS/impresa sociale ed ASD/SSD, evidenzia l'astratta possibilità di un cumulo delle suddette qualifiche<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Si ricorda, infatti, che, ai sensi dell'art. 4 del cts, le imprese sociali sono enti del Terzo settore (ETS) di diritto.

<sup>6</sup> Sulla recente introduzione delle società sportive dilettantistiche con scopo di lucro, ad opera degli artt. 40 e ss. della legge di Stabilità per il 2018 (commi 353-361), sia consentito il rinvio ad A. Mazzullo, *La rivoluzione delle società sportive dilettantistiche con scopo di lucro*, in *il Fisco*, Ipsoa, n. 45 del 2017, pp. 4326 e ss.

<sup>7</sup> Con il rischio, già segnalato per l'altra qualifica introdotta dalla stessa legge di Stabilità – le imprese culturali e creative – , di una "bulimia legislativa" delle qualifiche giuridiche. Cfr. A. Mazzullo, *Stabilità 2018 – Le imprese culturali e creative*, in corso di pubblicazione su *il Fisco*, Ipsoa, del 2018 e A. Mazzullo, *Stabilità 2018 – Nascono le imprese culturali e creative*, su *Vita* del 16 gennaio 2018.

---

Venendo al secondo termine di confronto, è noto come le due principali figure giuridiche del mondo sportivo dilettantistico siano rappresentate da ASD e SSD, ovvero da enti aventi la forma giuridica associativa o societaria e destinatarie di una specifica normativa e fiscalità di vantaggio<sup>8</sup>.

Sotto il profilo della forma giuridica, pertanto, il problema della compatibilità, con la qualifica di ETS, si pone soprattutto in relazione alle SSD. Quest'ultime, tuttavia, assumendo la veste di **imprese sociali** sono comunque considerate **ETS di diritto**.

Sempre sul piano soggettivo, ASD e SSD si caratterizzano senz'altro per il perseguimento di una finalità di utilità sociale. La stessa previsione di una fiscalità di vantaggio<sup>9</sup> si basa sul riconoscimento implicito di questo carattere.

Anche il requisito della non lucratività (diretta ed indiretta) è indubbiamente un elemento normativo condiviso con gli ETS. Tanto le associazioni, quanto le società sportive dilettantistiche devono statutariamente prevedere<sup>10</sup> l'**assenza di fine di lucro** e la previsione che i proventi delle attività non possano, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forma indiretta<sup>11</sup>.

Dopo la legge di Stabilità per il 2018, va comunque ricordato che anche la lucratività soggettiva, che contraddistingue le neo-introdotte **SSD a scopo di lucro**, risulta compatibile con il regime delle imprese sociali, di cui all'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 112 del 2017.

Per quanto concerne, invece, il profilo oggettivo, ASD e SSD si caratterizzano ovviamente per la gestione ed organizzazione di attività sportive dilettantistiche che, come già

---

<sup>8</sup> Le società sportive dilettantistiche, in particolare, sono state introdotte dall'art. 90, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289. In base all'art. 90, comma 17, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289., ASD e SSD possono assumere le seguenti forme giuridiche: a) **associazione sportiva priva di personalità giuridica**, disciplinata dagli artt. 36 e seguenti del Codice civile; b) **associazione sportiva con personalità giuridica** di diritto privato, ai sensi del regolamento di cui al D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361; c) **società sportiva di capitali o cooperativa**, costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro; **ovvero società sportiva non lucrativa**.

<sup>9</sup> Ribadita anche in sede di introduzione delle SSD a scopo di lucro. Vedi nota 6.

<sup>10</sup> Ai sensi del comma 18 dell'art. 90 della Legge n. 289/2002.

<sup>11</sup> Divieto di lucro soggettivo già previsto, a suo tempo, per le sole associazioni sportive dilettantistiche, ai sensi del già citato art. 1 della Legge 16 dicembre 1991, n. 398. Si tratta di norma che ribadisce quanto già stabilito, in via generale, dall'art. 32 della Legge n. 157 del 1986 che vieta il fine di lucro per le società sportive dilettantistiche. Vedi nota 15. Quanto al lucro soggettivo indiretto, il Ministero delle Finanze, con Circ. n. 124 del 12 maggio 1998, aveva attribuito valenza normativa generale ai criteri presuntivi della disciplina Onlus. L'abrogazione di quest'ultima normativa, ad opera dell'art. 102, comma 2, lett. a), del Cts, pone l'interrogativo di un'eventuale applicazione dei criteri presuntivi di cui all'art. 8, comma 3, del medesimo Cts. In questo caso non si porrebbe un problema di compatibilità, ma semmai di vera e propria identità, almeno sotto questo singolo aspetto.

---

evidenziato, sono qualificate come di interesse generale dallo stesso art. 5 del Cts, come anche dall'art. 2 del D.Lgs. n. 112 del 2017 (sull'impresa sociale).

Ad esse, inoltre, è riconosciuta la possibilità di ricavare proventi commerciali che, se inferiori all'attuale limite dei 400.000 euro, consentono ugualmente di usufruire del regime agevolativo di cui alla L. n. 398 del 1991.

Il confronto tra questi elementi normativi, seppur nella sua necessaria sinteticità, consente di affermare l'astratta compatibilità tra la qualifica dell'ETS/impresa sociale e quella dell'ASD o, nei limiti già espressi, della SSD (sia a scopo di lucro che non lucrative).

La questione che rimane, pertanto, è quella dell'opportunità o meno dell'esercizio di questa facoltà.

### **3. Sport dilettantistico e Riforma del Terzo settore: mera facoltà o opportunità?**

#### **3.1 L'analisi di convenienza fiscale della qualifica di ETS**

Concentrando l'analisi sull'opportunità fiscale, per ASD o SSD, di acquisire la qualifica di impresa sociale, occorre tener conto, contestualmente, di almeno tre elementi:

1. delle agevolazioni già concesse in quanto ASD o SSD;
2. delle agevolazioni concesse in quanto ETS e impresa sociale;
3. delle agevolazioni perse, in quanto ASD o SSD che siano anche imprese sociali.

#### **3.2 Le agevolazioni fiscali già concesse in quanto ASD o SSD**

Per quanto concerne il primo elemento di analisi, va ricordato come alle ASD, in quanto enti associativi non commerciali, si applica innanzitutto la disciplina di favore di cui agli artt. 143 e ss. del Tuir<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Per quanto concerne la qualifica di ente non commerciale, va ricordato come, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettera c), del Tuir, sono considerati tali "gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali", come nel caso delle ASD. Inoltre, a tali enti, non si applicano i criteri presuntivi di perdita della qualifica di ente non commerciale, ai sensi dell'art. 149, comma 4, del Tuir. Tale norma, tuttavia deve tener conto dell'interpretazione



---

Ai sensi dell'art. 143, comma 3, del Tuir, non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali: i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche occasionali in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

L'art. 148, comma 3, prevede la de-commercializzazione dei c.d. corrispettivi specifici erogati dagli iscritti per attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali<sup>13</sup>. In virtù dell'art. 90 della L. n. 289 del 2002, tale agevolazione si dovrebbe continuare ad estendere alle società sportive dilettantistiche<sup>14</sup>.

Non concorre alla determinazione del reddito delle ASD e delle SSD, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 398 del 1991, il premio di addestramento e di formazione tecnica di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91.

Le liberalità erogate ad ASD e SSD sono detraibili, ai fini IRPEF ed IRES, ai sensi dell'art. 15, comma 1, i-ter, e dell'art. 78, comma 1, del Tuir, nella misura del 19%.

Dalla data di entrata in vigore del CTS (3 agosto 2017)<sup>15</sup>, non dovrebbe più potersi applicare il regime forfettario di cui all'art. 145 del Tuir<sup>16</sup>, stante la limitazione applicativa di cui all'art. 89, comma 3, del CTS<sup>17</sup>.

---

assunta dal Governo italiano e dalla Commissione europea, con la Decisione del 19 dicembre 2012, in materia di aiuti di Stato. Secondo tale interpretazione, la suddetta norma non implicherebbe l'esistenza di una qualifica preordinata e permanente di non commercialità. Sul punto, sia consentito il rinvio ad A. Mazzullo, *L'inquadramento degli enti religiosi nella Riforma del Terzo settore*, in "il fisco", n. XX del 2017.

<sup>13</sup> Sulla natura commerciale dei corrispettivi specifici erogati da soggetti diversi dagli associati, vedi Corte di Cassazione, 30 ottobre 2002, n. 15321. Sulla natura commerciale dei corrispettivi per attività che non siano diretta attuazione degli scopi specifici dell'ente (servizio di idromassaggio, bagno turco, *beauty center*, ecc.), vedi Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 17 maggio 2010, n. 38/E, con commento di F. Guarna Capogrossi, *Risoluzione n. 38/E del 17 maggio 2010 - Chiarimenti sul regime fiscale degli enti sportivi dilettantistici*, in "il fisco", n. 23 del 2010. Vedi anche Corte di Cassazione, 9 settembre 2008, n. 22739.

<sup>14</sup> Vedi Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 e Risoluzione n. 38 del 17/05/2010 dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>15</sup> Tuttavia, si consideri che l'art. 104, commi 1 e 2, è stato oggetto di interpretazione autentica ad opera dell'art. 5-sexies del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, in base al quale le disposizioni di carattere fiscale vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo Codice continuano a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino a quando non saranno applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal Codice. Ciò dovrebbe valere, pertanto, anche per la modifica in oggetto.

<sup>16</sup> Che prevede coefficienti di redditività che variano dal 10% al 25%.

<sup>17</sup> Ai sensi del comma 3 dell'art. 89, del CTS: "L'articolo 145 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applica ai soggetti di cui all'articolo 4, comma 2, nonché a quelli di cui all'articolo 4, comma 3, che non sono iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Ai soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore

---

Per ASD e SSD, inoltre, vige la normativa speciale di cui alla L. n. 398 del 1991, come modificata dall'art. 90 della L. n. 289 del 2002<sup>18</sup>. In via di estrema sintesi, ed in particolare, si ricorda come tale normativa preveda la semplificazione degli obblighi contabili; la tassazione, ai fini IVA, con il regime forfettario di cui all'art. 76, comma 6, del DPR n. 633 del 1972; la forfettizzazione dell'IRES<sup>19</sup>; l'esenzione IRES dei proventi di cui all'art. 25, comma 1, della L. n. 133 del 1999<sup>20</sup>.

Ai sensi del menzionato art. 90, comma 5, della L. 289 del 2002: "Gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa".

Il successivo comma 8 prevede l'importante qualificazione, come spese di pubblicità, dei corrispettivi erogati ad ASD o SSD per la promozione dell'immagine o dei prodotti dell'erogante<sup>21</sup>.

Infine, per le società sportive dilettantesche a scopo di lucro, i commi 355 e ss. della legge di Stabilità per il 2018 prevedono, tra le altre cose, il dimezzamento dell'IRES e la possibilità di assoggettare ad IVA al 10% "i servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tale società".

---

l'articolo 145 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5".

<sup>18</sup> Tra gli altri, sul punto, vedi R. Carmina, *Il regime fiscale degli enti sportivi dilettantistici: teorie, analisi critiche e spunti di approfondimento*, "il fisco" n. 8 del 2015.

<sup>19</sup> Con un coefficiente di redditività del 3% cui vanno aggiunte le eventuali plusvalenze patrimoniali. Vedi art. 2, comma 5 della L. n. 398 del 1991.

<sup>20</sup> Che consente la non concorrenza al reddito dei proventi da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, nel limite massimo di due eventi e per un importo massimo di 51.645,69 euro.

<sup>21</sup> Sul punto, vedi, tra i commenti più recenti: G. Ferranti, "Distinzione tra spese di pubblicità e di rappresentanza: una questione in via di soluzione?", in *il fisco*, n. 14/2017, pag. 1-1311; F. Pistolesi, "Profili fiscali delle sponsorizzazioni", in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2017, pag. 391 ss.; M. Denaro, "Sponsorizzazione sempre deducibile se riferita a società sportiva dilettantistica", in *il fisco*, n. 20/2017, pag. 1-1972; A. Mazzullo, *Enti del Terzo settore e sponsorizzazioni*, in *il fisco* n. 43 del 2017.

---

### 3.3 Le agevolazioni fiscali concesse in quanto ETS e impresa sociale

Naturalmente, anche gli enti sportivi iscritti come ETS e imprese sociali godono di diverse agevolazioni fiscali. L'iscrizione al Runts<sup>22</sup>, come ricordato, potrebbe avvenire proprio in forza dello svolgimento dell'attività di interesse generale di cui alla lett. t), del comma 1, dell'art. 4, del CTS e della lett. u) dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 112 del 2017.

Volendo riassumerle in estrema sintesi, tali misure sono principalmente legate al sistema di de-commercializzazione generale e speciale di cui agli artt. 79, 84 e 85 del CTS<sup>23</sup>; al regime forfettario previsto dagli artt. 80<sup>24</sup> e 86 del CTS<sup>25</sup>; al sistema di detrazione e deduzioni di cui all'art. 83 del CTS<sup>26</sup>; al *social bonus*, di cui all'art. 81; alle agevolazioni sulle imposte indirette e locali, di cui all'art. 82.

Per quanto concerne le agevolazioni più direttamente connesse con la qualifica di impresa sociale, l'art. 18 del d.lgs. n. 112 del 2017, prevede, tra le altre cose, l'**esenzione totale** di alcuni **utili non redistribuiti** e la detraibilità/deducibilità di parte degli investimenti in *equity*, all'interno dell'impresa stessa<sup>27</sup>.

Si tratta, in sostanza, di un regime fiscale completamente diverso, rispetto a quello esaminato nel paragrafo precedente.

---

<sup>22</sup> Registro unico nazionale del Terzo Settore di cui all'art. 45 del cts.

<sup>23</sup> Sia consentito il rinvio ad A. Mazzullo, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore*, in *il fisco* n. 40 del 2017, pag. 1-3841. Cfr. anche F. Papotti, *Prestazioni sanitarie e assistenziali tra regime di esenzione IVA e Codice del Terzo settore*, in *il fisco* n. 46 del 2017, pag. 1-4435.

<sup>24</sup> Che prevede coefficienti di redditività che variano dal 5% al 17%, a seconda che si tratti di cessione di beni, o prestazioni di servizi; e a seconda dell'ammontare dei ricavi.

<sup>25</sup> In generale, si può dire che, sul piano del regime forfettario, rimane più conveniente il coefficiente di redditività della L. n. 398 del 1991 (3%), salvo il caso degli ETS che siano anche ODV (1%) o APS (3%). Per queste ultime due categorie speciali di ETS, è comunque previsto un limite di 130.000 euro oltre il quale si accede al regime forfettario eventualmente valevole per gli altri ETS; limite ben inferiore rispetto a quello dei 400.000 euro in vigore dal 1 gennaio 2017.

<sup>26</sup> Con possibile detrazione, per il donante, ai fini IRES, del 30% (o del 35% se si tratta di ODV) della donazione, ma per un importo di donazioni non superiore ai 30.000 euro. In via alternativa è prevista la deducibilità della donazione, nel limite del 10% del reddito complessivo. Vedi l'art. 83 del CTS.

<sup>27</sup> Con particolare riferimento all'art. 18. Vedi G. Sepio e F.M. Silveti, *Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale*, in *il fisco* n. 34 del 2017, pag. 1-3240.

---

### 3.4 Le agevolazioni perse, in quanto ASD o SSD che siano anche ETS

L'attività di analisi circa la maggior convenienza di un regime, piuttosto che di un altro, deve, poi, confrontarsi con un ulteriore elemento.

Al sommarsi delle due qualifiche (quella di ASD/SSD e quella di ETS) non corrisponde un'automatica duplicazione delle agevolazioni fiscali.

Di regola, la scelta di acquisire anche la qualifica di ETS è preclusiva dell'accesso al regime precedentemente riservato all'ente sportivo.

L'art. 89, comma 1, del CTS, in particolare, stabilisce che agli ETS, di cui all'articolo 79, comma 1, non si applicano:

- l'art. 143, comma 3 del Tuir (lett. a);
- l'art. 148 del Tuir (lett. a);
- l'art. 149 del Tuir (lett. a);
- le disposizioni di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398 (lett. c).

Ne deriva che, per tali enti, l'acquisto della qualifica di ETS comporta l'accesso alle agevolazioni di cui al Titolo X del CTS, ma la perdita di quelle importanti misure connesse alla loro qualifica specifica, quali enti sportivi dilettantistici.

Sul punto, tuttavia, occorre riflettere sulla portata dell'inciso del suddetto comma 1, dell'art. 89, del CTS. La disapplicazione delle predette normative, infatti, è limitata a tutti gli ETS di cui all'art. 79, comma 1, ovvero agli enti del Terzo settore **diversi dalle imprese sociali**.

Il rimando a tale norma, pertanto, dovrebbe significare che un'ASD o una SSD, che sia anche qualificata come impresa sociale, e quindi *ex lege* come ETS, non dovrebbe perdere i benefici della L. n. 398 del 1991. A tali vantaggi potrebbe sommare quelli previsti, in quanto impresa sociale, dall'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017 o dall'art. 1, commi 355 e ss., della l. n. 205 del 2017. Tra questi, in particolare, la totale non imponibilità degli utili destinati a riserva, ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017. Non beneficerebbe dei benefici fiscali del Titolo X del Codice del Terzo Settore, proprio in virtù dell'art. 79, comma 1, ma, anche in questo caso, con alcune eccezioni. L'art. 82 del CTS, ad esempio, prevede agevolazioni per le imposte indirette e locali che si applicano anche alle imprese sociali.

---

Troverebbero applicazione, infine, quelle agevolazioni che non sono disapplicate dal predetto art. 89. Si pensi, ad esempio, all'importante presunzione assoluta in materia di spese di pubblicità, di cui all'art. 90 della L. n. 289 del 2002.

## Conclusioni

Alla luce di queste considerazioni, è possibile trarre alcune conclusioni rispetto agli interrogativi di partenza.

Gli enti sportivi dilettantistici possono (non debbono) acquisire anche la qualifica di ETS e di impresa sociale. Lo possono fare, in quanto ASD, o in quanto SSD (lucrative e non lucrative) che siano anche imprese sociali.

L'iscrizione nel RUNTS implica, tendenzialmente, l'acquisto delle agevolazioni proprie degli ETS, ma la perdita di gran parte di quelle previste dalla disciplina speciale *extra-codicistica*, ed in particolare dalla L. n. 398 del 1991. Una particolare eccezione, tuttavia, è rappresentata dalle ASD o SSD che siano anche imprese sociali.

In quest'ultimo caso, al cumulo delle qualifiche può sommarsi quello dei regimi fiscali, con evidenti ed interessanti ricadute in termini di convenienza economica.

È dunque immaginabile che sarà proprio lo sport dilettantistico uno dei settori a maggior traino della nuova impresa sociale. I prossimi mesi ci diranno quanto esatta sia stata questa previsione.

# AICCON

Associazione Italiana per la promozione  
della Cultura della Cooperazione e del Non Profit

P.le della Vittoria 15

47121 Forlì (FC)

Italia

[@AICCONnonprofit](#)

**[www.aiccon.it](http://www.aiccon.it)**