

## **ENTI NON COMMERCIALI**

---

### ***L'applicabilità delle agevolazioni fiscali alle associazioni sportive dilettantistiche***

di Guido Martinelli

**L'art. 90 della legge 289/02** contiene, nei suoi 26 commi, l'unico articolato recante disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica.

In particolare, ai commi 17 e 18, sono indicate le caratteristiche costitutive obbligatorie perché un ente su base associativa o societaria possa essere considerato, rispettivamente, associazione o società sportiva dilettantistica.

In tale ambito il comma 18 introduce una serie di **contenuti obbligatori** a cui devono uniformarsi gli statuti delle associazioni e società che ambiscono al riconoscimento ai fini sportivi da parte del Coni, riconoscimento da cui discende il diritto per i medesimi enti di godere delle agevolazioni fiscali previste per il mondo dello sport dilettantistico.

E' poi noto che **l'art. 148 del Tuir**, invece, per la sua parte, **vincola** per gli enti su base associativa, tra cui le associazioni sportive dilettantistiche, che desiderano defiscalizzare i corrispettivi per prestazioni specifiche ricevuti dai propri associati o partecipanti (con omologa norma ai fini iva contenuta nell'art. 4 del d.p.r. 633/72 e s.m.) **all'inserimento in statuto di una altra serie di principi**, in parte sovrapponibili e in parte no (in questo caso, in particolare, con la regola della intrasmissibilità della quota associativa se non per atto mortis causa e della non temporaneità dello status di associato).

Ci si chiese **se la prima norma** esaminata, temporalmente successiva e di carattere speciale rispetto alla prima, **potesse costituire una abrogazione "tacita"**, per le sportive, di quella contenuta nel testo unico.

Ciò trovava particolarmente interesse, ad esempio, per la vita delle società sportive dilettantistiche. Infatti, per gli enti del quinto libro del codice civile, l'art. 90 della L. 289/02 non prevede l'obbligo della democraticità e del voto per testa rimandando ai principi generali del codice civile. Avendo il primo comma del citato articolo 90 fatto riferimento all'applicabilità anche alle società sportive di capitale della disciplina agevolativa delle associazioni, si pose il problema se, per utilizzare il contenuto dell'art. 148, le società di capitali sportive dilettantistiche dovessero applicare rigidamente la disciplina sugli statuti ivi contenuta.

Tale tesi, già affermata dalla Agenzia delle entrate con la circolare 20 del 2003, è stata recentemente confermata da una sentenza della **Commissione Tributaria di Como**, ([sent. 119/01/13 del 13.11.2013](#)) la quale, in maniera condivisibile, stabilisce **che le due norme non sono successive** e non si rapportano in termini generali e speciali.

Nel caso di specie il contribuente accertato, associazione sportiva dilettantistica, rimarcava, appunto, tra le altre contestazioni, che nel suo caso, ai fini del pieno godimento delle agevolazioni fiscali previste per gli enti sportivi. Non si sarebbe dovuto fare riferimento, per i contenuti dello statuto, all'art. 148 Tuir ma esclusivamente all'art. 90 della legge 289/02.

La Commissione non condivide l'assunto dell'attore. Infatti **ritiene che le due norme "hanno parimenti vigenza nei rispettivi ambiti di applicazione e l'Ufficio non può legittimamente procedere in forza dell'una ovvero dell'altra bensì applicandole congiuntamente, proprio come ha fatto nella fattispecie in esame".**

Infatti operano su due piani diversi: l'una connota l'esistenza dell'ente, l'altra la possibilità di godere di ulteriori vantaggi fiscali. Scrive la Commissione: "... per la legge 289/02 - art. 90 - l'esclusione del regime agevolato sarebbe da far descendere solo da imperfezioni formali dello statuto (od atto costitutivo) o da sue incoerenti procedure applicative. Mentre la maggior vigoria dell'art. 148 Tuir (che è norma eminentemente fiscale in quanto inserita in un testo unico sui tributi) consente all'Ufficio persino di addentrarsi nella valutazione critica delle quote dei contributi, nonché dei corrispettivi eccedenti i costi (oltre che a prendere atto delle quote sociali) e ciò sia ai fini della ripresa accertatrice sia ai fini sanzionatori.

E', infatti, noto come il contenuto dell'art. 148 Tuir non trova immediata applicazione per gli enti su base associativa ma solo per quelli, tra loro, che ne recepiscono i principi statutari. Pertanto nulla osta all'esistenza di associazioni o società sportive dilettantistiche, ritenute come tali di pieno diritto in quanto conformi al contenuto dell'art. 90 L. 289/02 i quali, però, non possano applicare, per loro scelta, la de commercializzazione delle attività svolte in favore dei propri associati in quanto non inseriscono nel loro statuto le ulteriori e diverse indicazioni contenute nell'art. 148 Tuir. Pertanto **l'avvenuta iscrizione al registro Coni** delle società e associazioni sportive dilettantistiche, di per se, **costituisce** sicuramente riconoscimento ai fini sportivi e conseguente **diritto all'applicazione del regime fiscale conseguente**, solo per la parte, però, di immediata applicazione **e non per quella, come l'art. 148 tuir, che richiede ai fini fiscali ulteriori adempimenti.**

Il Giudicante, invece, accoglie il ricorso per la parte relativa alle sanzioni stante l'obiettiva incertezza "sulla portata e sull'ambito applicativo della norma".