

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### **La giurisprudenza insiste sull'esenzione Imu alle SSD**

di Luca Caramaschi

L'[articolo 7, comma 1, lett. i\), D.lgs. 504/1992](#), testualmente recita che sono esenti dall'imposta "gli **immobili** utilizzati dai soggetti di cui **all'articolo 87 [oggi articolo 73], comma 1, lettera c)**, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e **sportive**, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

A prescindere dalla non semplice verifica delle **condizioni** oggettive richieste per fruire dell'agevolazione, ciò su cui ci si intende soffermare è invece l'aspetto **sogettivo** della medesima.

Sul punto non sembrano sussistere dubbi stante l'**esplicito richiamo** operato all'[articolo 73, comma 1, lett. c\), Tuir](#) che individua quali **destinatari** dell'agevolazione "gli **enti pubblici e privati diversi dalle società**, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato".

È quindi alla platea degli **enti non commerciali** che il legislatore ha pensato quando, nel lontano 1992 con riferimento all'**Ici**, e, successivamente, con l'[articolo 13 D.L. 201/2011](#) con riferimento all'**Imu** (unitamente alla **Tasi** per effetto del successivo **D.L. 16/2014**), ha previsto l'**esenzione** da tali tributi locali con riferimento agli **immobili** utilizzati nell'**attività "istituzionale"** dell'ente.

E' invece con riferimento al comparto **sportivo dilettantistico** che tali pacifiche conclusioni vengono messe in discussione, almeno da quando l'[articolo 90 L. 289/2002](#) disciplina sotto il profilo fiscale la **società di capitali sportiva** dilettantistica (in acronimo "**SSD**"), riconoscendo in capo ad essa l'applicazione alcune agevolazioni peculiari del mondo degli enti non commerciali di tipo associativo. La frase "**incriminata**" è contenuta nel **comma 1** del citato [articolo 90 L. 289/2002](#) e recita "Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le **altre disposizioni tributarie** riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro".

L'agenzia delle entrate, con la [circolare 21/E/2003](#) ha provato, senza molto successo per la verità, a riempire di contenuti l'inciso normativo "**altre disposizioni tributarie**", per capire quali fossero le **agevolazioni** del mondo associativo effettivamente **applicabili** anche alle **società**

**sportive dilettantistiche** costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Senza particolari argomentazioni e con una certa **confusione**, infatti, il documento di prassi, dopo aver premesso, al **par. 2.2.**, che “*Nei confronti delle **società sportive dilettantistiche non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, recate dagli articoli 108 [oggi articolo 143] e seguenti del Tuir, ivi comprese quelle contenute nell’art. 111 [oggi articolo 148], concernente gli enti non commerciali di tipo associativo**”*, precisa:

- al **3.1.1.** che, anche per le **società sportive dilettantistiche**, i corrispettivi di cui all'**articolo 111 [oggi articolo 148]**, **comma 3, Tuir**, ricorrendo le condizioni ivi richiamate, **non sono fiscalmente rilevanti** (si tratta della **decommercializzazione** dei proventi incassati dagli **associati/tesserati** a fronte di **servizi specifici**);
- al **3.3**, che alle **società sportive dilettantistiche di capitali** senza scopo di lucro, che si avvalgono della **L. 398/1991**, **si applica** la disposizione contenuta nell'**articolo 25, comma 2, lett. a) e b), L. 133/1999**, così come modificata dall'**articolo 37 L. 342/2000** (si tratta della **decommercializzazione** dei proventi ricavati anche da terzi in occasione dello svolgimento di **attività commerciali connesse** agli scopi istituzionali).

C'è tuttavia un aspetto, rimarcato dalla stessa [circolare 21/E/2003](#), che ha da sempre costituito un **freno** alla **estensione tout court** alle SSD delle agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche.

È il passaggio nel quale “*Si chiarisce che le **società sportive dilettantistiche** costituite in società di capitali, ancorché non perseguano il fine di lucro, **mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale** e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dell'art. 87, comma 1, lettera a) del TUIR. L'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione*”. Tanto che è la stessa [circolare AdE 21/E/02003](#) a precisare che è la “natura” stessa della società sportiva dilettantistica di capitali senza fini di lucro ad impedire l'applicazione della previsione contenuta nell'**articolo 111-bis [oggi articolo 149]**, **comma 4, Tuir**, che esclude la **perdita della qualifica** di ente non commerciale per le associazioni sportive dilettantistiche.

A **ribadire** le affermazioni contenute nella citata [circolare AdE 21/E/2003](#) è intervenuta di recente la [circolare 18/E/2018](#) con la quale l'Agenzia delle entrate ha precisato, altresì, come l'applicazione alle SSD dell'agevolazione contemplata dall'[articolo 148, comma 3, Tuir](#) deve intendersi come “**eccezionale**” rispetto al **generale divieto di estensione analogica** del sistema di agevolazioni previsto appositamente dagli [articoli 143 e ss. Tuir](#) per gli enti non commerciali di tipo associativo.

Ed è proprio tale eccezionalità che, unitamente alla **natura di soggetto commerciale** di cui all'[articolo 73, comma 1, lett. a\), Tuir](#) della **SSD**, ha fatto sorgere in dottrina più di un **dubbio** sulla possibile **estensione** dell'agevolazione consistente nell'**esenzione Imu** in capo a tali soggetti.

In questo contesto di generale **perplexità** circa la possibilità di esentare da Imu gli immobili

delle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali si inserisce la **sentenza CTR Lombardia n. 1887/64/2015 del 05.05.2015**, che ha esaminato il caso di un **accertamento Ici** riguardante un impianto natatorio costruito su un terreno in diritto di superficie detenuto da una società di capitali sportiva dilettantistica (di seguito SSD) costituita ai sensi dell'[articolo 90 L. 289/2002](#). Ribaltando le conclusioni cui era pervenuta la precedente **CTP Brescia con la sentenza n. 34/2013**, i giudici di secondo grado hanno invece riconosciuto l'**esenzione Ici alla SSD** nella considerazione che tale soggetto è del tutto analogo, sotto il profilo tributario, alle **associazioni sportive dilettantistiche**.

Dopo quella che pareva una pronuncia isolata è giunta di recente la **sentenza n. 3576/2018** con la quale, sempre la **CTR Lombardia**, confermando la decisione di primo grado, afferma che le **società sportive a responsabilità limitata** che non abbiano fini di lucro **non pagano l'Imu**, oltre a precisare che per avere **diritto all'esenzione** la società **non deve presentare nessuna dichiarazione**.

Seppur **condivisibili** nella loro "filosofia" le positive conclusioni cui è pervenuta in queste due occasioni la **CTR Lombardia** vanno assunte con estrema cautela posto che la disposizione normativa ([articolo 7, comma 1, lett. i\), D.Lgs. 504/1992](#)) riconosce letteralmente l'**esenzione** ai fini Ici a tutti gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'[articolo 73 comma 1, lett. c\), Tuir](#), con un apparente insormontabile **ostacolo** rappresentato dalla diversa "natura" della SSD che, come riconosciuto dalla stessa Agenzia, è da ricondursi alla **lettera a)** del medesimo [articolo 73](#).

Non resta quindi che attendere l'esito del **giudizio di legittimità** che, se favorevole al contribuente, potrebbe indurre il legislatore, come accaduto in altre occasioni, ad **intervenire normativamente** per riconoscere pacificamente l'esenzione a soggetti comunque caratterizzati dalla **finalità non lucrativa**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione  
**I NUOVI ADEMPIMENTI E LE NUOVE REGOLE  
PER LO SPORT ITALIANO**  
Scopri le sedi in programmazione >