



APPROFONDIMENTO

Il regime fiscale degli enti sportivi dilettantistici: teorie, analisi critiche e spunti di approfondimento

di Roberto Carmina^(*)

Dopo un esame analitico e critico della normativa fiscale relativa agli enti sportivi dilettantistici, nel presente intervento si auspica l'identificazione dell'ordinamento sportivo in un sistema aperto, non coincidente necessariamente ed esclusivamente con quello cosiddetto istituzionalizzato facente capo al C.O.N.I., bensì comprendente anche soggetti ed attività espressione del principio di autonomia privata. Un'interpretazione del disposto normativo fiscale in chiave evolutiva e costituzionalmente orientata può infatti far ritenere che le agevolazioni fiscali si debbano estendere a tutti gli enti che svolgono un'attività sportiva senza fine di lucro.

1. Premessa

Il fenomeno delle associazioni e società sportive dilettantistiche negli ultimi anni è stato oggetto di un processo di profondo rinnovamento in quanto influenzato in modo costantemente crescente dalla cultura, dall'economia e dalla comunicazione.

Gli enti sportivi dilettantistici hanno assunto una grande rilevanza nella nostra società e un ruolo

da protagonista. Tuttavia, riconoscere la rilevanza di tale fenomeno non conduce *naturaliter* ad un'istituzionalizzazione del settore, con evidente nocumento per quelle attività sportive che non si riconoscono nel sistema del C.O.N.I. Invero, l'indeterminatezza è un concetto che suscita preoccupazione e mistero. Per questo si è voluto costituire un organismo (il C.O.N.I.) che catalizzasse i contenuti del fenomeno sportivo e li sintetizzasse. Nondimeno la forza creativa che la realtà sportiva possiede, araba fenice che risorge continuamente dalle proprie ceneri, ne sancisce l'impossibilità di una rappresentazione unitaria. Nella rigida equazione determinista domina l'artefazione.

Il pluralismo ontologico delle associazioni è il principio adottato dalla nostra Costituzione; viceversa l'*unicum* è una forzatura, una contraffatta semplificazione, laddove la realtà non può che avere più facce e più interlocutori. Pertanto, così come non avrebbe senso sostenere che siano persone solo i cittadini, ugualmente non si può definire come sport solo quello che rientra nel sistema C.O.N.I.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene quindi auspicabile che il nostro ordinamento garantisca la libertà di associarsi in sodalizi sportivi al di fuori del sistema C.O.N.I., senza per questo incorrere in discriminazioni di natura fiscale.

^(*) Avvocato del Foro di Palermo e Dottorando di ricerca presso l'Università degli studi di Palermo.

2. La normativa in materia di Ires

2.1. Il quadro normativo di riferimento

Per le società sportive dilettantistiche e le associazioni sportive dilettantistiche trovano applicazione le norme relative all'imposta sul reddito contenute nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), così come modificato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344. In particolare la L. 7 aprile 2003 n. 80 che ha delegato al governo la riforma del sistema fiscale, in relazioni agli enti non commerciali, prevedeva la loro inclusione nei soggetti passivi dell'Ire (tale imposta non fu mai resa operativa). Tuttavia, il decreto attuativo della Legge delega n. 80/2003, il D.Lgs. n. 344/2003, ha mantenuto gli enti non commerciali, di cui all'art. 73 comma 1) lettera c) del Tuir, nell'ambito dei soggetti passivi Ires.

Infatti, sono da considerarsi **soggetti passivi Ires**, ai sensi dell'art. 73 del Tuir, sia le **associazioni sportive dilettantistiche** per cui si devono utilizzare le disposizioni sugli enti non commerciali e vengono assimilate alle persone fisiche nella determinazione del reddito, sia le **società sportive dilettantistiche** per cui si adottano le disposizioni sulle società e sugli enti commerciali ex artt. 81 e ss. del Tuir, pur non avendo una finalità di lucro. Per quanto concerne le associazioni sportive dilettantistiche, la lettura dell'art. 73, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Tuir), chiarisce cosa si debba intendere per enti non commerciali.

Infatti, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettera c, Tuir, sono enti non commerciali "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".

Rileva a tal fine l'**attività indicata dall'atto costitutivo**, dallo statuto o dalla legge come esclusiva o prevalente per il perseguimento delle finalità istituzionali. In difetto di tali atti "l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato".

Inoltre, all'ente sportivo dilettantistico non si applicano le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 149 Tuir). Difatti, l'art. 149 del Tuir stabilisce i parametri diretti ad individuare, relativamente alle imposte

sui redditi, se un ente non commerciale si possa effettivamente qualificare come tale, oppure debba essere reconsiderato quale ente commerciale.

Tuttavia, il comma 4, di tale articolo, così come modificato dall'art. 90, comma 11, della L. n. 289/2002, precisa che le disposizioni dei precedenti commi non trovano applicazione per le associazioni sportive dilettantistiche. Pertanto, sono venuti meno i dubbi relativi alla perdita della qualifica di ente non commerciale da parte delle associazioni sportive dilettantistiche che avessero ottenuto dei proventi commerciali (a titolo esemplificativo si pensi ai biglietti a pagamento per assistere a manifestazioni sportive) superiori rispetto alle entrate associative (a titolo esemplificativo si può fare riferimento alle quote di iscrizione all'associazione).

Tuttavia, i proventi commerciali dell'associazione sportiva dilettantistica devono essere considerati comunque quali **redditi d'impresa**¹ e non devono essere oggetto di distribuzione, neanche in via indiretta, tra gli associati.

È bene notare come la definizione di attività commerciale civilistica non corrisponde a quella fiscale, essendo quest'ultima **più espansiva della prima**. Invero, per il codice civile è attività commerciale quella precisata dall'art. 2195 c.c. e cioè le attività industriali dirette alla produzione di beni o di servizi, l'attività intermediaria nella circolazione dei beni, l'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria, l'attività bancaria o assicurativa e le altre attività ausiliarie delle precedenti, se organizzate, con finalità di lucro, svolte in via continuativa ed abituale e in modo professionale (art. 2082 c.c.).

Invece, per il legislatore fiscale, ex art. 55 del Tuir, sono redditi d'impresa: quelli che derivano dall'esercizio svolto in modo professionale ed abituale, anche se non esclusivo, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile e delle attività agricole indicate nell'art. 32, comma 2, lettere b) e c) del Tuir, che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa; i redditi derivanti dall'esercizio di attività che, pur non rientrando nell'art. 2195 del codice civile, sono organizzate in forma di impresa; i redditi derivanti da attività dirette allo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; i redditi derivanti dalle attività agricole di cui all'articolo 32, pur nei limiti ivi stabiliti, quando esercitate da società in nome collettivo e in ac-

¹ Si veda in tema G. Falsitta, *Manuale di Diritto Tributario*, Padova, Cedam, 2012, p. 341.

comandita semplice e da stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività d'impresa. Pertanto, il Legislatore fiscale pur basandosi sulla nozione civilistica di attività commerciale, di cui all'art. 2195 c.c., estende la nozione sia ad ulteriori attività rispetto a quelle civili-stiche sia alle medesime attività previste dall'art. 2195 c.c., anche se poste in essere in via non esclusiva e anche se non organizzate in forma di impresa ex art. 55 del Tuir².

2.2. La determinazione del reddito e i regimi contabili

Per quanto concerne la determinazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche, l'art. 143, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 stabilisce che il reddito complessivo degli enti non commerciali residenti è formato dalla **sommatoria** dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque da essi prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva su interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni o titoli similari³.

Ex art. 143, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, 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.

Le associazioni sportive dilettantistiche sono **destinatari anche delle norme sugli enti di tipo associativo**. In particolare ad esse si applica l'art. 148, commi 1 e 2, del Tuir secondo le quali non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali di sviluppo dello sport. Le somme versate dagli associati a titolo di contributi associativi non concorrono a formare il

reddito complessivo. Tuttavia, salvo la non commercialità delle prestazioni non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione, si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati verso il pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali hanno diritto.

Detti proventi devono essere considerati come **redditi d'impresa o redditi diversi** secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

La Corte di Cassazione chiarisce che anche le prestazioni di servizi rese da associazioni sportive, verso pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti di soggetti diversi dagli associati hanno natura commerciale, ai sensi del Tuir⁴.

Per corrispettivo specifico si intende un obbligo, che può consistere in un *dare*, in un *facere*, in un *non facere* o in un *pati*, assunto da una parte che trova remunerazione nella controprestazione dell'altra parte⁵.

Tuttavia si configura un corrispettivo specifico anche qualora l'obbligo di pagare un corrispettivo non nasce da contratti a prestazioni corrispettive tipicamente formalizzati; ciò in quanto il requisito della corrispettività sussiste pure quando il corrispettivo è dovuto a seguito di una controprestazione, ossia di un vantaggio economicamente valutabile a favore dei soci, dei partecipanti e degli associati, vantaggio economico che sia causa giustificativa del servizio⁶. Inoltre, le associazioni sportive dilettantistiche sono destinatarie anche di **ulteriori norme di favore** in quanto rientrano tra gli enti associativi oggetto di una specifica disciplina agevolativa. Infatti, l'art. 148, comma 3, del Tuir dispone che per le associazioni sportive dilettantistiche non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate dietro pagamento di corrispettivi specifici nei confronti: degli iscritti, associati o partecipanti; di altre associazioni che svol-

² In senso conforme vedi Corte di Cassazione, 14 dicembre 2005, n. 27605.

³ È opportuno chiarire che la Ris. n. 38/E del 17 maggio 2010 ha precisato che la configurazione quali redditi diversi dei compensi corrisposti per l'esercizio delle attività sportive dilettantistiche, ai sensi dell'art. 67, comma 1°, lettera m, del Tuir ricomprende la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica.

⁴ Corte di Cassazione, 30 ottobre 2002, n. 15321.

⁵ C. M. Bianca, *Diritto Civile, Il Contratto*, Milano, 2000, p. 488.

⁶ G. Falsitta, *Manuale di Diritto Tributario*, Padova, Cedam, 2012, p. 467.

gono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati⁷. Ex art. 148, comma 4, del Tuir si considerano in ogni caso commerciali: le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito, le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali, le gestioni di spacci aziendali e di mense, l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, la gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale, la pubblicità commerciale e le telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

È opportuno chiarire che l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che l'attività accessoria a quella sportiva (si pensi al bagno turco o all'idromassaggio o comunque all'attività di natura estetica o di cessione di beni e servizi come la somministrazione di alimenti) che pur essendo collegata ad essa, non rappresenta il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente sportivo, non rientra tra quelle agevolate, oggetto di decommercializzazione ai sensi dell'art. 148, comma 3, del Tuir.

Infatti, tali attività possono essere rese indipendentemente dallo svolgimento dell'attività sportiva e non sono rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali⁸. Ai sensi dell'art. 148, comma 8, del Tuir, le agevolazioni sovraccitate di cui al comma 3°, dell'art. 148, del Tuir si applicano a condizione che le associazioni sportive dilettantistiche si conformino, a delle clausole, da inserire, almeno a livello contenutistico, nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata. In particolare, le associazioni sportive dilettantistiche per godere delle agevolazioni di cui all'art. 148, comma 3, del Tuir devono inserire le seguenti clausole nel proprio statuto o atto costitutivo: a) il **divieto di distribuire** anche in modo indiretto, **utili** o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo

che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; b) l'obbligo di **devolvere il patrimonio** dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 (Agenzia per le Onlus), e salvo diversa destinazione imposta dalla legge; c) la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; d) l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un **rendiconto economico e finanziario** secondo le disposizioni statutarie; e) l'eleggibilità libera degli organi amministrativi, il principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, la sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, i criteri e le idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti (è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale); f) l'intrasmissibilità della quota o del contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e la non rivalutabilità della stessa.

La Corte di Cassazione chiarisce che l'applicazione del trattamento agevolato previsto dal D.P.R. n. 917/1986 è condizionato dall'accertamento in concreto che l'attività dell'ente sportivo dilettantistico si svolga, materialmente, nel **pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole statutarie**. Quindi la giurisprudenza adotta un orientamento secondo il quale bisogna prendere in considerazione la sostanza dell'attività esercitata in concreto dall'ente sportivo dilettantistico e non la forma⁹. Tali clausole previste per godere

⁷ Inoltre non si ritengono attività commerciali il premio di addestramento percepito dalle associazioni sportive e dalle società sportive dilettantistiche di cui all'art. 6, comma 1°, della L. n. 91/1981, ex art. 3, della L. n. 398/1991.

⁸ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 17 maggio 2010, n. 38/E, in commento di S. Ricci, *Enti sportivi dilettantistici*:

importanti precisazioni dell'Agenzia delle Entrate in "Terzo Settore", 2010, p. 22 e ss., vedi anche Corte di Cassazione, 9 settembre 2008, n. 22739.

⁹ In questo senso Corte di Cassazione, 20 febbraio 2013, n. 4147; Corte di Cassazione, Sezione tributaria, 20 febbraio 2013, n. 4152; Corte di Cassazione, 12 maggio 2010, n.

delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 148, comma 3, del Tuir, si devono coordinare con i vincoli statutari richiesti dalla L. n. 289/2002, così come modificato dalla L. n. 128/2004, utili per godere (senza contestazioni) del trattamento fiscale di favore di cui alla L. n. 398/1991.

Infatti, nonostante le clausole richieste dalla L. n. 289/2002, così come modificata dalla L. n. 128/2004, tendano a conformarsi a quanto richiesto dal Tuir, non vi è un'esatta corrispondenza e ciò pone delle questioni interpretative. Precisamente l'art. 148, comma 8, stabilisce: "l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190°, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge" mentre la L. n. 289/2002, così come modificata dalla L. n. 128/2004, prevede: "l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio, in caso di scioglimento delle società e associazioni".

Appare evidente che le due disposizioni, pur essendo parzialmente corrispondenti, non coincidono del tutto in quanto solo il Tuir sancisce la necessità di ottenere un parere dall'Agenzia per le Onlus.

Conseguentemente, laddove l'ente voglia conseguire, oltre le agevolazioni della L. n. 398/1991, anche quelle previste dall'art. 148, comma 3, del Tuir, esso deve provvedere alla richiesta del suddetto parere all'Agenzia per le Onlus. Inoltre, in dottrina si sottolinea un ulteriore difetto di coordinamento in relazione al concetto di distribuzione degli utili e segnatamente che "se con riferimento agli enti non commerciali di tipo associativo, la Circolare Ministeriale 12 maggio 1998, n. 124/E, stabilisce che per l'interpretazione della nozione possono soccorrere i criteri stabiliti per le Onlus dall'art. 10, comma 6, D.lgs. n. 460/1997, nel caso degli enti sportivi dilettantistici manca un corrispondente richiamo"¹⁰.

Per far fronte a tale anomalia, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per non incorrere nella clausola antielusiva che prevede il divieto di distribu-

zione degli utili, che comporterebbe la perdita della agevolazioni fiscali ex art. 148, comma 3, del Tuir e ex L. n. 398/1991, nell'ipotesi di compensi o rimborsi erogati ai soggetti che svolgono la propria attività professionale per la realizzazione delle attività istituzionali della società o associazione sportiva dilettantistica, occorre che venga presentato alla Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio, istanza scritta di disapplicazione di tale normativa antielusiva ai sensi dell'art. 37 bis, comma 8°, D.P.R. n. 600/1973.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate, fa riferimento all'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 460/1997 valevole per le Onlus, ritenendo che in mancanza di una normativa espressa, tale disposizione possa assumere **portata generale per tutti gli enti di natura associativa**. L'istanza deve dimostrare che la corresponsione dei suddetti compensi non configura una distribuzione indiretta di utili ma è necessaria per il raggiungimento di obiettivi di carattere istituzionale, non altrimenti perseguibili, in quanto è essenziale acquisire specifiche professionalità per lo svolgimento di determinati livelli di attività sportiva¹¹. In più, non si comprende la ragione per cui la legge n. 289/2002, così come modificata dalla legge n. 128/2004, preveda il divieto di distribuzione degli utili, anche in via indiretta, solo in relazione agli associati, senza indicare i soci nonostante che la stessa legge stabilisca per le società sportive dilettantistiche il veto a perseguire uno scopo di lucro. Per quanto concerne le società sportive dilettantistiche, come precedentemente accennato, l'**assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria** di esse. Invero, nei confronti degli enti in questione non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, previste dal Tuir, ivi comprese quelle concernenti gli enti non commerciali di tipo associativo. Tuttavia, ai sensi di una recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate si ammette l'estensione delle agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche dall'art. 148, comma 3°,

11456, in "Giustizia Civile Mass", 2010, p. 728 e Corte di Cassazione, 11 dicembre 2012, n. 22578, in "Giustizia Civile Mass", 2012, p. 1398. In particolare quest'ultima sentenza stabilisce che si deve escludere dai benefici di cui art. 148 del testo unico delle imposte sui redditi l'associazione sportiva, gestore di una palestra, la quale richieda alle persone aventi la veste formale di associati un corrispettivo proporzionale all'attività erogata in loro favore, le estrometta da tutte le scelte fondamentali per la vita dell'associazione e preveda la perdita della qualità di associato al cessare della frequentazione della palestra, trattandosi di caratteristiche

che assimilano in tutto la suddetta associazione ad un imprenditore commerciale.

¹⁰ A. Liparata, *Ancora molte domande senza risposta per gli enti sportivi dilettantistici*, in "Terzo settore", 2005, p. 50 e s.s.

¹¹ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 17 maggio 2010, n. 38/E, in commento di C. De Stefanis-A. Quercia, *Associazioni sportive dilettantistiche e Società sportive*, Rimini, Maggioli Editore, 2012, p. 395.

del Tuir, con le limitazioni e i requisiti statuari richiesti dal commi 4 e 8 dello stesso articolo, anche alle società sportive dilettantistiche¹².

Infatti, il comma 1 dell'art. 90, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 stabilisce che le disposizioni della L. n. 398/1991 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**. La risoluzione in commento specifica che l'attività non commerciale della società sportiva dilettantistica, consistente in prestazioni rese dietro corrispettivo, può essere diretta ai soci ovvero nei confronti dei frequentatori/praticanti tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali (federazioni o enti di promozione sportiva). Si deve trattare di attività istituzionale (e quindi sportiva) e non accessoria ad essa.

In relazione ai regimi fiscali e contabili adottabili dagli enti sportivi dilettantistici, occorre chiarire che le associazioni sportive dilettantistiche, hanno l'obbligo di tenere la **contabilità separata** ai sensi dell'art. 144 del Tuir, e ad esse si potranno applicare i seguenti regimi di determinazione del reddito: regime ordinario, regime semplificato, regime forfettario ex art. 145 del Tuir, regime forfettario ex L. n. 398/1991. Invece, alle società sportive dilettantistiche potranno essere applicati il regime ordinario o quello forfettario di cui alla L. n. 398/1991, qualora optino per quest'ultimo e abbiano i requisiti per potersene avvalere¹³.

2.3. Ulteriori agevolazioni fiscali

Altre agevolazioni fiscali sono previste dalla L. 16

dicembre 1991 n. 398 per le associazioni sportive dilettantistiche (con o senza personalità giuridica) e relative sezioni, affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli Enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti. Tali agevolazioni sono state estese alle associazioni senza scopo di lucro e alle *pro loco*, sulla base dell'art. 9 *bis* del D.L. n. 417/1991, convertito con la L. n. 66/1992, e successivamente anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali, purché senza fine di lucro, e in società cooperative ai sensi dell'art. 90 della L. n. 289/2002, così come novellato dalla L. n. 128/2004. I benefici previsti dalla L. n. 398/1991, inoltre, sono stati riconosciuti dalla L. n. 350/2003, modificata dalla L. n. 311/2004, alle associazioni bandistiche, ai cori amatoriali ed alle filodrammatiche di musica e danze popolari senza fine di lucro¹⁴.

In particolare i requisiti che le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono avere per l'applicazione del regime fiscale agevolato consistono nel conseguimento da parte di tali soggetti passivi, nel precedente periodo d'imposta, di proventi derivanti dall'esercizio di un'attività commerciale per un importo non superiore ad euro 250.000,00, nonché nell'iscrizione in un apposito registro istituito dalla citata L. 27 dicembre 2002, n. 289 (art. 90, commi 20, 21 e 22) requisito quest'ultimo successivamente abrogato dalla L. 21 maggio 2004, n. 128. In tale importo di euro 250.000,00, da non superare per godere di tali agevolazioni fiscali, tuttavia, non rientrano: le indennità di preparazione e promozione degli atleti percepite dall'ente, i corrispettivi per la cessione

¹² Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 17 maggio 2010, n. 38/E.

¹³ Senza pretese di esaustività, occorre precisare che le associazioni sportive dilettantistiche sono obbligate alla contabilità ordinaria, nel caso in cui i ricavi commerciali, nell'anno precedente, siano: a) superiori a euro 400.000,00 se l'associazione esercita l'attività di prestazioni di servizi; b) superiori a euro 700.000,00 negli altri casi di esercizio d'attività d'impresa. Il reddito d'impresa viene determinato, apportando alle risultanze del bilancio le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalla normativa fiscale. Alle associazioni sportive dilettantistiche che utilizzano tale sistema fiscale si applicano le disposizioni previste dal D.P.R. n. 633/1972 e dal D.P.R. n. 600/1973. Inoltre, queste associazioni devono tenere: il libro giornale, il libro degli inventari, i libri Iva e il registro dei beni ammortizzabili. Le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività commerciale in modo non prevalente possono utilizzare il regime di contabilità semplificato qualora i ricavi di carattere commerciale nell'anno precedente sono: 1) minori di euro 400.000,00 se l'ente esercita attività di prestazioni di servizi; 2) minori di euro 700.000,00 in tutti gli altri casi. Ad esse si

applicano le regole previste dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973. In tale ipotesi, il reddito d'impresa viene determinato sommando gli effettivi ricavi conseguiti (comprese le rimanenze finali di magazzino) e sottraendo gli effettivi costi sostenuti (comprese le esistenze iniziali di magazzino). Queste associazioni devono tenere i libri Iva (con indicazioni delle rimanenze e degli ammortamenti). L'art. 145 del Tuir prevede un regime di determinazione forfettaria del reddito, applicabile anche alle associazioni sportive dilettantistiche se ammesse alla contabilità semplificata. La disposizione in commento dispone semplificazioni per la determinazione del reddito secondo il seguente schema: per le prestazioni di servizi da 0 a 15.493,71 euro si applica un coefficiente di redditività del 15% e da 15.493,72 a 185.924,48 euro del 25%, mentre per le altre attività da 0 a 25.822,84 euro si utilizza un coefficiente di redditività del 10% e da 25.822,85 a 516.456,90 euro del 15%.

¹⁴ Tali agevolazioni, a nostro modo di vedere, sono estensibili anche agli enti sportivi dilettantistici che non fanno parte del sistema C.O.N.I. come avremo modo di spiegare nel proseguo della trattazione.

dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti, i proventi derivanti da attività occasionali entro i limiti indicati dalla legge e comunque non superiori a 51.645,69 euro, le cessioni di beni ammortizzabili e le plusvalenze patrimoniali.

Il regime fiscale agevolato previsto dalla L. n. 398/1991, e successive modificazioni, comporta una **semplificazione degli adempimenti contabili** e fiscali ed alcune agevolazioni fiscali, quali, tra le altre, particolari modalità di determinazione forfettaria dell'imposta sul reddito (in relazione al reddito d'impresa) e dell'Iva. Tale regime, come già accennato, è alternativo a quello previsto dall'art. 145 del Tuir (eccezione fatta per le società sportive dilettantistiche).

Inoltre, in via generale, la L. n. 389/1991 prevede l'esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili, di presentazione della dichiarazione Iva, di certificazione dei corrispettivi e di tenuta del libro acquisti che viene sostituito con un regime di contabilità semplificata.

D'altra parte, dal punto di vista civilistico, l'obbligo della tenuta delle scritture contabili è sancito esclusivamente per gli enti che esercitano un'attività d'impresa commerciale ai sensi dell'art. 2195 c.c., mentre nessun obbligo di tal tipo vige per chi non assume la qualifica di imprenditore commerciale (ad eccezione delle organizzazioni di volontariato per cui è previsto l'obbligo di tenere il libro dei volontari ai fini assicurativi).

La circ. dell'Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2003 n. 21 ha chiarito che ai fini della determinazione forfettaria del reddito imponibile su opzione (la cui durata non può essere inferiore a 5 anni), ai sensi delle leggi n. 398/1991 e n. 133/1999, le associazioni e società sportive dilettantistiche devono applicare il coefficiente di redditività del 3% su tutti i proventi e i componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'art. 81 del Tuir, ad eccezione delle plusvalenze patrimoniali ex art. 86 del Tuir, che, per espressa previsione di legge, rilevano nel loro intero ammontare, ed escludendo dal calcolo i proventi che per espressa disposizione normativa non concorrono alla formazione del reddito, tra i quali occorre fare menzione dei proventi realizzati mediante attività commerciali connesse agli scopi istituzionali¹⁵.

3. Il regime Iva, Irap e i Tributi minori

La L. n. 398/1991 prevede una disciplina fiscale di

favore, anche ai fini Iva, per le associazioni e le società sportive dilettantistiche che optino per tale regime.

Pertanto, agli effetti della determinazione dell'Iva, la **detrazione** di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, è **forfettizzata** con l'applicazione di una detrazione **in via ordinaria pari al 50%** dell'imposta relativa alle operazioni imponibili. In più, per le prestazioni di **sponsorizzazione la detrazione** è forfettizzata in misura **pari al 10%** dell'imposta relativa alle operazioni stesse e per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica la detrazione è in misura pari al 33% dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

Dal punto di vista contabile, come già accennato, la normativa in commento stabilisce, inoltre, l'**esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva** e dalla tenuta di qualsiasi libro previsto dalla normativa fiscale, ad eccezione della distinta o dichiarazione d'incasso. Occorre sottolineare, tuttavia, che le società sportive dilettantistiche, in quanto società di capitali, sono tenute, in ogni caso, a rispettare la normativa civilistica in materia contabile.

In materia di Irap i metodi di calcolo della base imponibile (valore aggiunto netto prodotto nel territorio regionale), per gli enti sportivi dilettantistici, sono due. Nel primo **l'imponibile è determinato con il criterio della sommatoria dei costi**. Ciononostante, il Legislatore non ha disposto la sommatoria di tutti i costi, ma considera rilevanti solo i costi per retribuzioni e i compensi per il fattore lavoro. Tale criterio di determinazione dell'imponibile si applica per le associazioni che svolgono esclusivamente attività non commerciali.

In alternativa, il valore aggiunto si può anche calcolare sommando al **reddito ottenuto ai fini Ires** (applicando il coefficiente di redditività del 3%) le **perdite su crediti, le spese per il personale dipendente e per le prestazioni occasionali di lavoro autonomo**. Sono deducibili i compensi, i rimborsi e le indennità di trasferta corrisposte a sportivi dilettanti, i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro e le spese relative ai disabili e al personale assunto con contratti di formazione al lavoro. L'aliquota applicabile ai fini Irap (salvo che la legge regionale disponga diversamente) è del **3,9%**.

Inoltre, sono previste ulteriori agevolazioni fiscali ai fini dell'imposta di registro e delle tasse sulle concessioni governative. Infatti, gli atti costitutivi

¹⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 22 Aprile 2003, n. 21/E.

e di trasformazione degli enti sportivi dilettantistici direttamente ricollegabili allo svolgimento dell'attività sportiva, sono assoggettati all'imposta di registro in misura fissa. La norma in esame introduce un'agevolazione sugli atti di costituzione, per i quali l'art. 4 della Parte I della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 prevede, invece, l'applicazione dell'imposta di registro in misura **proporzionale o fissa** a secondo della natura dei beni oggetto di conferimento all'atto della costituzione. In materia di tasse sulle concessioni governative, gli atti relativi alle società e alle associazioni sportive dilettantistiche sono esentati dal pagamento di tali tributi¹⁶.

4. Considerazioni critiche

Occorre chiarire che, secondo il nostro modo di vedere, tutti gli enti sportivi dilettantistici (società ed associazioni) avrebbero diritto alle agevolazioni fiscali previste dalla L. n. 398/1991 indipendentemente dal loro inserimento nel sistema C.O.N.I. In ogni caso è opportuno, fin da ora, precisare che tale linea di pensiero trova immediata conferma per le associazioni sportive dilettantistiche.

Infatti, le associazioni sportive dilettantistiche, a cui è estranea una vocazione d'impresa e il perseguimento di uno scopo di lucro soggettivo, se non altro per la forma sociale prescelta, **non dovrebbero**, a nostro modo di vedere, **necessariamente possedere i requisiti formali** dell'affiliazione o dell'iscrizione nella lista del C.O.N.I. per poter godere delle agevolazioni fiscali di cui alla L. n. 398/1991.

Infatti, la L. n. 66/1992 prevede l'estensione delle agevolazioni di cui alla L. n. 398/1991 alle associazioni non lucrative, indipendentemente dall'attività esercitata. Su questa linea la dottrina afferma che "da un presupposto legale basato sul settore di attività (lo sport dilettantistico) oltre che su alcuni altri requisiti (assenza di scopo lucrativo e forma giuridica), si è estesa la normativa ritenendo sufficienti il requisito della forma giuridica

(associazione) oltre ovviamente quello dell'assenza di fine lucrativo"¹⁷.

Pertanto, se l'associazione non lucrativa ha come scopo sociale lo svolgimento di un'attività sportiva, pur non essendo inserita nel sistema C.O.N.I., avrebbe, comunque, diritto alle agevolazioni previste dalla L. n. 398/1991, in quanto associazione non lucrativa.

Inoltre, l'organizzazione del fenomeno associativo richiede processi deliberativi formalizzati diretti a permettere la partecipazione paritaria di tutti i componenti della formazione sociale. "Ne consegue che l'associazione sportiva non affiliata, anche in mancanza dell'assoggettamento ad un'espressa disposizione che prevede l'obbligo di conformare lo statuto dell'ente al principio democratico, è necessariamente sottoposta a tale principio di ordine pubblico costituzionale"¹⁸. Conseguentemente, l'applicazione delle agevolazioni fiscali di cui alla L. n. 398/1991, sarebbe comunque subordinata alla presenza di un'organizzazione democratica (come richiesto dalla L. n. 289/2002, così come modificata dalla L. n. 128/2004) che in ogni caso è connaturale all'associazione, in quanto la identifica come tale.

Pertanto, un'associazione o una società sportiva dilettantistica non registrata dal C.O.N.I. né affiliata ad una Federazione sportiva nazionale, a una Disciplina sportiva associata o ad un Ente di promozione sportiva, a nostro avviso, si dovrebbe considerare avente carattere sportivo-dilettantistico, ai fini dell'accesso alle agevolazioni fiscali, là dove concretamente svolga un'attività di tal tipo, rispettosa dei requisiti previsti dall'art. 90 della L. n. 289/2002. Quindi non dovrebbero essere necessari né il requisito della registrazione né quello dell'affiliazione, perché si tratterebbe di mere condizioni formali.

In questo stesso senso il T.A.R. Abruzzo, con la sent. 11 febbraio 2010, n. 89¹⁹ relativa all'affidamento della gestione di un impianto natatorio ad un'associazione sportiva dilettantistica, afferma che "quanto alla dedotta necessità dell'iscrizione

¹⁶ In merito occorre precisare che la giurisprudenza ha escluso che le agevolazioni tributarie applicabili alle associazioni e società sportive dilettantistiche in materia di tasse sulle concessioni governative possano estendersi agli enti pubblici attesa l'insuscettibilità di applicazione analogica delle norme di esenzione ed agevolazione fiscale. Infatti queste norme costituiscono una deroga alla regola generale e sono perciò di stretta interpretazione. Sul tema si vedano Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 1 giugno 2012, n. 8825, in "Giustizia Civile Mass", 2012, p. 722 e Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 2 Maggio 2014, n. 9560, in "Giustizia Civile Massima", 2014.

¹⁷ S. Raghianti, *Associazioni e Società sportive*, Napoli, 2006, p. 113.

¹⁸ P. Perlingieri, *Riflessioni conclusive*, in Aa. Vv., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2009, p. 718 e L. Di Nella, *Manuale di diritto dello sport*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2010, p. 153.

¹⁹ T.A.R. Abruzzo, 11 febbraio 2010, n. 89.

al C.O.N.I. alla stregua dell'articolo 7 del D. L. 28.5.2004 n. 136 (conv. in l. 186/2004), osserva il Collegio che la stessa non è affatto richiesta per l'esercizio e la promozione dell'attività sportiva, ma solo per fruire delle agevolazioni fiscali e contributive previste dalle disposizioni di cui ai commi 1, 3, 5, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 dell'art. 90 della L. n. 289/2002. Al contrario, resta applicabile il comma 25 del citato art. 90 che stabilisce il *favor* per l'affidamento, da parte degli enti pubblici territoriali, della gestione di impianti alle società sportive ed alle associazioni sportive dilettantistiche, senza che sia prevista la necessità, in tal caso, del riconoscimento".

Dunque, l'**iscrizione al C.O.N.I.**, dalla quale segue il riconoscimento ai fini sportivi, non sarebbe richiesta per l'esercizio e la promozione dell'attività sportiva; tuttavia, tale pronuncia precisa che tale riconoscimento sarebbe comunque **necessario per accedere alle agevolazioni fiscali**.

Non si possono subordinare le agevolazioni fiscali all'ottenimento del riconoscimento del C.O.N.I.; infatti, come invero affermato dalla Cassazione con la sent. n. 17119/2003²⁰, un'associazione sportiva non affiliata ad una Federazione può godere delle agevolazioni fiscali "dovendosi ragionevolmente escludere un'interpretazione delle disposizioni in esame che, al fine della sussistenza dei presupposti necessari per godere del regime fiscale previsto dall'articolo 1 della legge n. 398/1991, richiedesse necessariamente l'iscrizione alla F.G.C.I. o ad altre particolari Federazioni, dovendosi ritenere sufficiente il concreto svolgimento di attività sportive svolte, senza scopo di lucro, in coerenza con gli scopi statutari, potendo, se del caso, l'affiliazione alle Federazioni sportive costituire indice emblematico dello svolgimento di particolari attività".

Pertanto, non tutto ciò che può essere "computato" conta, ma quel che rileva è l'essere e non l'apparire.

La tesi secondo la quale i benefici fiscali potrebbero applicarsi alle sole associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro del C.O.N.I., come sopra accennato, potrebbe considerarsi incompatibile con il dettato costituzionale anche sotto ulteriori profili. In primo luogo, tale tesi configurerebbe una violazione dell'art. 53, comma 1, della Costituzione, che com'è noto, sta-

bilisce che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in relazione alla propria capacità contributiva, la quale deve essere intesa anche come criterio di equità e razionalità in materia tributaria. Ciò comporta, tra l'altro, che non si possono escludere benefici fiscali sulla base di considerazioni sanzionatorie e per una mera finalità punitiva. Infatti, l'esclusione dei benefici fiscali, a nostro avviso, palesa un **intendimento sanzionatorio** nei confronti delle associazioni e società che decidano di operare nel campo dello sport senza entrare a far parte del sistema C.O.N.I. Tale considerazione è fondata sulla disposizione normativa, più volte richiamata, di cui all'articolo 7 della L. n. 186/2004, che assegna al C.O.N.I. la funzione di "unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche (...) quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale". Inoltre, negando la spettanza delle agevolazioni fiscali agli enti sportivi non riconosciuti dal C.O.N.I., si realizzerebbe una violazione del principio di uguaglianza sostanziale in materia tributaria desumibile dal generale principio di uguaglianza di cui all'articolo 3 della Costituzione. Infatti, verrebbero tassati diversamente soggetti d'imposta in concreto identici, che presentano le medesime classi di reddito in eguale quantità. Sorge spontaneo un interrogativo paradossale: perché se i *New York Giants*, almeno sino allo scorso anno²¹, avessero giocato in Italia avrebbero dovuto pagare una tassazione piena e, invece, l'U.S. Poggibonsi²² ha il diritto di usufruire di una tassazione agevolata? Del resto anche la Carta Olimpica, prevede tra i suoi principi fondamentali quello secondo il quale: "*the practice of sport is a human right. Every individual must have the possibility of practising sport, without discrimination of any kind*".

D'altro canto, la violazione dell'art. 3 della Costituzione si configura anche in relazione agli obblighi formali, in quanto solo gli enti riconosciuti dal C.O.N.I. godono di un regime semplificato di oneri formali, da cui derivano costi minori rispetto a quelli sostenuti dalle associazioni e società sportive non riconosciute. Ma c'è di più: come si è già osservato in precedenza, le scelte di politica

²⁰ Corte di Cassazione, 13 novembre 2003, n. 17119, (s.m.), in *Enti non profit*, 2004, p. 119.

²¹ Il *Football Americano* soltanto di recente, è stato riconosciuto dal C.O.N.I., quale D.S.A. sperimentale, come risulta dal Comunicato del Consiglio Nazionale del C.O.N.I. del 17/12/2010.

²² Come è noto i *New York Giants* rappresentano una delle più famose squadre di *football* americano militanti nella N.F.L. (*National Football League*); l'U.S. Poggibonsi è una squadra di calcio che gioca nella seconda divisione del campionato italiano Lega Pro.

tributaria devono essere frutto di disposizioni parlamentari e la loro applicazione deve svolgersi in coerenza con l'efficacia generale della legge.

Potrebbe infatti osservarsi che i requisiti per ottenere l'affiliazione dell'associazione e della società sportiva dilettantistica ad una Federazione sportiva nazionale, ad una Disciplina sportiva associata o ad un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I., da cui, a detta dell'orientamento giurisprudenziale maggioritario²³, indirettamente dipenderebbero i benefici fiscali previsti dalla L. n. 398/1991, sono espressivi di scelte che penalizzano i più deboli a favore dei più forti.

I criteri per ottenere l'affiliazione dell'ente sportivo sono correlati, infatti, a valutazioni legate alla forza economica e sociale dell'organismo stesso²⁴. Ciò vale per l'ente sportivo sia con riguardo all'atto del riconoscimento ai fini sportivi da parte del C.O.N.I., sia all'atto dell'affiliazione da parte della Federazione. Sembra che la tassazione piena delle associazioni e delle società sportive non affiliate serva, almeno in parte, per **coprire finanziariamente le agevolazioni che spettano agli enti sportivi dilettantistici più forti**. La prospettiva reale è quella di una subordinazione e di un asservimento degli enti più deboli a quelli più forti, con un meccanismo che non farebbe altro che replicare grottescamente, nella nostra società democratica di oggi, una situazione di sottomissione iniqua, paragonabile a quella che nell'antica Grecia vigeva tra Iloti e Spartani.

Infine, sembrerebbero anche presenti gli estremi per poter ritenere tali agevolazioni fiscali, di cui alla L. n. 398/1991, in contrasto con l'art 53, comma 2, della Costituzione secondo cui la tassazione è informata a criteri di progressività. Questi benefici fiscali sarebbero invece regressivi, giacché penalizzano con una tassazione superiore gli enti espressivi di minore forza economica.

Ogni associazione e società sportiva è estrinsecazione della diversità culturale e del dinamico mutamento degli usi e costumi di una società. Tali espressioni di creatività, vitalità sociale e passione andrebbero tutelate e non penalizzate dal nostro ordinamento. In caso contrario si configurerebbe una sorta di dittatura delle idee, che non

può essere giustificata dal dogma della semplificazione amministrativa, che, dal canto suo, non può essere di certo incondizionata. Sarebbe opportuno, quindi, su questo specifico aspetto, un tempestivo intervento dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato, per eliminare le restrizioni che determinano distorsioni nel mercato, al fine di garantire un'effettiva protezione del pluralismo in campo sportivo²⁵.

Occorre ribadire che l'odioso automatismo, frutto dell'apatia degli ufficiali dell'Agenzia delle Entrate e di un disposto normativo ermetico ed elusivo, per cui *sic et simpliciter* si ha recupero d'imposta per la mancata iscrizione nel registro C.O.N.I., è, a nostro avviso, illegittimo, in quanto la tassazione non si dovrebbe basare su presunzioni assolute senza che l'ufficio abbia effettuato un minimo riscontro sull'attività effettivamente svolta dal ricorrente.

La Corte di Cassazione, nell'intento di limitare l'arbitrio del legislatore fiscale, con la sentenza n. 19163 del 2003²⁶, ha stabilito che "pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, essi non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma richiedono un confronto con la situazione concreta". La stessa Corte, con la sentenza n. 17229 del 2006²⁷, in materia di Studi di settore, ha riaffermato tale principio, sostenendo che gli strumenti presuntivi non sono sufficienti da soli a legittimare l'accertamento tributario. Del resto un accertamento concreto si richiederebbe anche in ossequio al diritto di difesa (il quale dovrebbe essere riconosciuto nella sua pienezza) e al diritto al buon andamento e all'imparzialità della pubblica amministrazione, sanciti dagli artt. 24 e 97, comma 1, della Costituzione; tutto questo anche in un'ottica di alta valorizzazione dei principi di garanzia contenuti nello Statuto del contribuente. Inoltre, può riuscire utile la comparazione con la certificazione prevista dagli artt. 75 e ss. del D.Lgs. n. 276/2003, così come novellati dal D.Lgs. n. 251/2004. Infatti, ai sensi di tali disposizioni normative, la veridicità del contratto di lavoro privato può anche essere certificata davanti

²³ Cfr., tra le altre, Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, 9 agosto 2011, n. 247, in *Diritto & Giustizia*, 2011, 1 ottobre, (s. m.).

²⁴ L'affiliazione sovente è soggetta all'accertamento della sussistenza di determinati parametri attinenti al numero di tesserati ed alla disponibilità di impianti sportivi.

²⁵ Cfr. L. Santoro, *Normativa federale e disciplina antitrust: il*

caso della F.I.S.E., in "Journal of Sport Sciences and Law" (Rivista della Facoltà di Scienze Motorie di Palermo), 2012, p. 29 e s.s.

²⁶ Corte di Cassazione, 15 dicembre 2003, n. 19163, in *Giustizia Civile Mass.*, 2003, p. 12.

²⁷ Corte di Cassazione, 28 Luglio 2006, n. 17229.

ad apposite commissioni, iscritte in un albo nazionale, istituito con decreto interministeriale. Con l'intervento della pubblica amministrazione si conferisce al contratto una rafforzata efficacia tra le parti e verso i terzi posto che dalla certificazione nasce una presunzione relativa in ordine al contenuto del contratto di lavoro e alla sua qualificazione. Tali osservazioni, a nostro avviso, si potrebbero estendere anche alla certificazione del C.O.N.I. che presenta un'analogia natura amministrativa.

Per non tacere, che la L. n. 66/1992 prevede l'estensione delle agevolazioni di cui alla L. n. 398/1991 alle associazioni non lucrative, indipenden-

temente dall'attività esercitata. Conseguentemente, alla luce di tale normativa, a nostro modo di vedere, si estenderebbero le agevolazioni fiscali, in ogni caso alle associazioni sportive dilettantistiche in quanto rientrerebbero tra le associazioni non lucrative visto che lo schema associativo per sua natura sarebbe incompatibile con il perseguimento del lucro soggettivo.

Per concludere, va constatato che siamo di fronte a uno dei tanti esempi in cui la legge si adatta alla ragion fiscale, al potere delle *lobbies* e alle esigenze di bilancio, dove l'affermazione astratta dei valori del pluralismo si ribalta nel suo opposto, concretizzandosi nel dispotismo del più forte.