

Associazioni Sportive Dilettantistiche e proventi pubblicitari percepiti: sono davvero tassabili?

di [Luciano Sorgato](#)

Pubblicato il 9 Luglio 2024

Analizziamo approfonditamente l'incrocio di norme sui proventi da sponsorizzazione ad Associazioni Sportive Dilettantistiche: tali proventi sono detassati in quanto si tratta di non commerciali per regola generale? La Legge 398/1991 rappresenta una ipocrisia giuridica contraria alla Costituzione! Dimostriamo per filo e per segno le motivazioni.

Un tema tributario che, per chi scrive, ha bisogno di ulteriori spazi di scrutinio, riguarda la rilevanza impositiva dei **proventi di sponsorizzazione** nei confronti delle **associazioni sportive dilettantistiche (ASD) che praticano sport**, se non da oratorio, nelle serie inferiori del sistema sportivo italiano. Se, cioè, la **pubblicità a vantaggio delle piccole imprese locali**, effettuata a mezzo cartellonistica e/o stampigliatura del logo o ragione sociale nelle maglie da gioco, costituisca **attività commerciale tassabile** (anche se con l'incisione fiscale mitigata prevista dalla legge 398/1991 o con i criteri di tassazione forfettaria previsti nell'art. 85 CTS per le associazioni che si iscriveranno al RUNTS).

I proventi non commerciali nel TUIR

L'indagine investe la portata della decommercializzazione prevista nel secondo inciso del **primo comma dell'art. 143 TUIR** a tenore del quale:

“Per gli enti non commerciali non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del cod. civ. rese in conformità con le finalità istituzionali dell'ente, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione”.



Dall'esposta versione letterale **emerge una rilevante differenza** testuale rispetto alla configurazione del reddito d'impresa come definito all'**art. 55 TUIR** per il quale:

“Per esercizio di impresa commerciale s’intende l’esercizio per professione abituale, anche se non esclusiva, delle attività indicate nell’art 2195 del cod. civ. anche se non organizzate in forma d’impresa”.

Il confronto mette in luce che mentre nell’art. 55 TUIR il legislatore si ingerisce negli elementi che concorrono a delineare la struttura delle attività d’impresa di cui all’art. 2195 codice civile, sopprimendo la necessità del modello organizzativo, nel riportato inciso dell’art. 143 TUIR, esso lascia invece integra la portata dell’art. 2195 che, come noto, condivide i suoi fondamenti costitutivi con l’art. 2082 codice civile, il quale individua l’imprenditore in colui che esercita **un’attività economica organizzata** al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi. Non può non corrispondere, quindi, a preciso volere legislativo il richiamo nell’[art. 143 TUIR](#), dell’art. 2195 nella sua integrità strutturale, senza menomazione alcuna dei suoi elementi qualificanti, ai quali partecipa il modello organizzato d’impresa.

La sponsorizzazione di eventi sportivi dilettantistici

L’oggetto dell’indagine va, quindi, incentrato sulla verifica della coesione strutturale con un modello organizzato in forma d’impresa, in ordine all’impiego di elementari mezzi di divulgazione della ditta o della ragione sociale delle iniziative commerciali locali durante l’evento agonistico dilettantistico. Il **presupposto dell’organizzazione** può essere fatto derivare dall’indagine del requisito oggettivo dell’azienda come rappresentato nell’art. 2555 codice civile. La prerogativa giuridica dell’azienda è quella di rappresentarsi come una *universitas* che, pur non sopprimendo l’individualità giuridica dei beni e delle varie situazioni giuridiche che con essi s’intersecano, dispone di un proprio primato di diritto, incentrato sulla configurazione di un unitario modello organizzato di beni, tra loro coesi da rapporti di reciproca sinergia sul piano delle funzioni. Il requisito dell’organizzazione costituisce la sua fondamentale peculiarità e la dinamica funzionale di tale caratteristica consiste nel reciproco sussidio di funzioni che ogni bene esprime nei confronti degli altri, attraverso l’esternazione di una complementarietà di contributi operativi nell’impiego concreto dell’azienda e cioè nell’esercizio di un’impresa commerciale. In altri termini, l’identità dell’azienda non coincide con un qualsiasi amalgama di beni, ma solo con quell’aggregazione di beni nell’ambito della quale ognuno di essi concorre con un suo specifico ruolo di funzioni al perseguimento dell’unico scopo a cui, per chiara predestinazione legislativa, l’azienda è preposta: l’esercizio di un’impresa commerciale. Per tale motivo taluni beni formanti l’azienda non possono essere concepiti in uno stato di subordinazione verso altri, in una condizione più dimessa, di tipo pertinenziale in quanto ognuno di essi concorre con autonomia di funzioni e con la propria specializzazione di prerogative a consentire l’asservimento dell’azienda all’esercizio dell’impresa. Non costituisce quindi un’azienda un coacervo di beni involuto rispetto al rappresentato modello organizzato in forma d’impresa. Se, quindi, le prestazioni di servizi richiamate

nell'inciso dell'art. 143 TUIR devono rivelarsi omogenee con l'art. 2195 codice civile e con la congiunta delineazione strutturale dell'art. 2082 codice civile, **una mera cartellonistica divulgativa di una qualche ragione sociale o ditta, del tutto mancante di ogni autonoma prospettiva di risultato pubblicitario, avendo assoluto bisogno dell'evento agonistico per conseguire la pubblicità dell'impresa locale, non riesce in alcun modo ad ergersi a paradigma di combinazione organizzata di fattori produttivi, imprescindibile per non essere espulsa dall'art 2195 e, quindi, dalla decommercializzazione fiscale dell'art. 143 TUIR.**

Verifica in ordine alla tenuta a sistema della rappresentata decommercializzazione dei proventi di sponsorizzazione in esame

Preliminarmente si deve sottolineare come un'associazione sportiva dilettantistica rimanga esclusivamente raccordata alla **categoria fiscale degli enti non commerciali**, con esclusione di ogni sindacato in ordine alla sua commutazione in ente commerciale. A tale proposito si deve dipartire dal **comma 4 dell'art. 73 TUIR** a mente del quale:

“L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente (ai fini della sua catalogazione nel novero degli enti commerciali o non commerciali) è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”.

NdR: fine prima parte dell'intervento...

Nella seconda parte dell'articolo verranno esposte, con dovizia di particolari, le precise motivazioni che portano alla conclusione che:

1. per le ASD, e indubitalmente per quelle di modeste dimensioni, le erogazioni ricevute non devono essere tassate in quanto riassumono - a monte delle leggi fiscali - le prerogative della decommercializzazione, mancando il presupposto d'imposta;
2. di conseguenza la Legge n. 398/1991 porta allo Stato entrate contro le previsioni costituzionali;

3. è come se si prestasse soccorso ad un indigente e poi lo si tassasse sulle medesime risorse ausiliate per riappropriarsene.

Per chi fosse interessato/a ad approfondire bene la situazione, rinviando alla [seconda parte](#) di questo intervento, che sarà pubblicato giovedì 11 luglio su Commercialista Telematico, dopo di che si potrà aprire una discussione in merito e ognuno potrà esprimere il proprio parere.

NdR: potrebbe interessarti anche... [Decadenza dalle Agevolazioni della Legge 398/1991 e proporzionalità delle Sanzioni Società e associazioni sportive dilettantistiche in regime ex L. 398/91: l'esclusione di alcuni proventi APS: la decommercializzazione dei proventi versati dagli iscritti tesserati](#)

Luciano Sorgato Martedì 9 luglio 2024