

Giurisprudenza

Associazioni sportive dilettantistiche l'affiliazione è il pass per lo sconto

10 Dicembre 2019

E non solo. Il giudice, infatti, è tenuto individuare la reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata, al di là degli elementi formali, quali anche quelli statutari

 La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 29402 del 13 novembre 2019, ha chiarito un rilevante aspetto in tema di spettanza delle agevolazioni fiscali per le associazioni sportive dilettantistiche.

Nel caso concreto, la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva respinto l'appello proposto da un'associazione sportiva, confermando la sentenza con la quale la Ctp di Lecco ne aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento per l'anno 2006, emesso a seguito del disconoscimento del regime agevolato, ex legge n. 398/1991, previsto per le associazioni sportive dilettantistiche.

La Ctr osservava, in particolare, che dall'avviso di accertamento risultava che l'associazione, nell'anno 2006, non era iscritta nel registro delle società e associazioni dilettantistiche tenuto dal Coni ed evidenziava, altresì, che le prescrizioni di cui all'articolo 1 della legge n. 398/1991 potevano applicarsi solo in caso di affiliazione a una federazione sportiva di categoria (condizione necessaria dal 2005 anche per poter ottenere l'iscrizione al registro del Coni).

Pertanto, concludevano i giudici, nell'anno di imposta 2006, non risultando l'associazione iscritta nel registro citato, la stessa era da considerare priva di uno dei requisiti necessari per poter fruire delle agevolazioni della legge n. 398/1991.

Inoltre, la stessa Ctr evidenziava che, se era vero che il legislatore, con l'articolo 9-bis del Dl n. 417/1991, aveva esteso anche ad altre associazioni, evidentemente diverse da quelle sportive (e dunque anche in assenza della detta iscrizione), le agevolazioni della legge del 1991, era tuttavia pur vero che tale applicabilità era comunque condizionata alla compatibilità delle disposizioni della

legge in questione con la situazione del beneficiario, sicché, nel caso in esame, trattandosi di associazione sportiva dilettantistica, non era possibile riscontrare tale compatibilità in mancanza di uno dei requisiti soggettivi.

Avverso tale sentenza l'associazione sportiva proponeva ricorso per cassazione, lamentando la violazione o falsa applicazione dell'articolo 1 della legge n. 398/1991, nonché la violazione dell'articolo 9-bis del DI n. 417/1991, avendo i giudici di merito, a suo avviso erroneamente, ritenuto necessaria, per ottenere l'accesso al regime agevolato previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, l'iscrizione al registro del Coni, o l'affiliazione a federazione sportiva nazionale, ovvero a enti di promozione sportiva.

In particolare, secondo la ricorrente, a seguito di una prima enucleazione del regime tributario agevolato, previsto per le sole associazioni sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, purché appunto affiliate alle federazioni sportive nazionali o a enti nazionali di promozione sportiva, il legislatore, tramite il richiamato articolo 9-bis, aveva poi disposto l'estensione di tale regime a tutte le associazioni non aventi finalità lucrativa (a prescindere dallo scopo statutario), categoria alla quale dunque anche la ricorrente era riconducibile, pur in assenza del requisito dell'affiliazione. La società, inoltre, evidenziava che, con sentenza n. 17119/2003, anche la Corte di cassazione aveva rimarcato che per godere del regime fiscale agevolato doveva escludersi la necessità dell'iscrizione alle federazioni, essendo sufficiente il concreto svolgimento di attività sportive senza scopo di lucro, in coerenza con gli scopi statuari, e potendo, al limite, l'affiliazione alle federazioni sportive rilevare solo quale indice sintomatico dello svolgimento di particolari attività.

La censura, secondo la Corte di cassazione, era tuttavia infondata.

I giudici di legittimità ricordano che il regime fiscale agevolativo previsto dalla legge n. 398/1991, che prevede modalità di determinazione forfettaria del reddito imponibile e dell'Iva, nonché previsioni di favore in materia di adempimenti contabili, trova applicazione, espressamente e letteralmente, riguardo alle associazioni sportive dilettantistiche "affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti".

Tale regime, sottolinea la Corte, è stato una prima volta esteso, in quanto compatibile, ai sensi dell'articolo 9-bis del DI n. 417/1991, alle associazioni senza fini di lucro *tout court* e alle associazioni pro loco, e successivamente anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fini di lucro in base all'articolo 90 della legge n. 289/2002.

Alla luce di tale susseguirsi normativo, la questione posta dalla ricorrente era pertanto se, nell'ipotesi in cui l'associazione sportiva non lucrativa non risulti affiliata a federazioni sportive

nazionali o ad enti nazionali di promozione sportiva, possa nondimeno godere del regime agevolato, in quanto pur sempre rientrante nella categoria generale delle associazioni senza scopo di lucro.

Al quesito, come visto, secondo la ricorrente, doveva risponderci in senso affermativo, specialmente alla luce del richiamo a un precedente di Cassazione, diretto a svalutare l'importanza dell'affiliazione alle federazioni oppure al Coni.

Ciò premesso, secondo la Corte, doveva osservarsi che il coordinamento tra la legge n. 398/1991 e il DI n. 417/1991, articolo 9-*bis*, non poteva intendersi secondo la proposta interpretativa sostenuta dalla ricorrente.

Lo scopo perseguito dall'articolo 9-*bis* (peraltro successivamente abrogato dall'articolo 102, comma 2, lettera c, Dlgs n. 117/2017) era chiaramente quello di estendere il regime agevolato, previsto dalla legge 398 per le sole associazioni sportive dilettantistiche, a tutte le associazioni senza fini di lucro, avendo la nuova norma solo lo scopo di applicare il regime agevolato ad associazioni differenti (aventi cioè uno scopo statutario diverso da quello sportivo) rispetto a quelle già regolate dalla precedente disciplina.

Ma questo non cambiava la disciplina operante per le associazioni sportive.

Se, infatti, conclude la Corte, un'associazione sportiva non lucrativa, priva del requisito soggettivo dell'affiliazione previsto dalla legge 389 del 1991, fosse potuta rientrare comunque nell'ambito dell'articolo 9-*bis* (in quanto appartenente alla categoria generale delle associazioni non lucrative), si sarebbe finito per assegnare alla norma sopravvenuta uno scopo estraneo a quello perseguito dal legislatore, ossia non già quello di estendere ad altre associazioni (non sportive) il regime agevolativo previsto per le associazioni sportive, ma quello di abrogare il disposto di cui all'articolo 1 della legge n. 398/1991 e di rendere così del tutto irrilevante la necessità, espressamente imposta da quest'ultima norma, dell'affiliazione alle federazioni sportive nazionali, o agli enti nazionali di promozione sportiva.

Tra l'articolo 1 della legge n. 398 e l'articolo 9-*bis* del DI n. 417 esisteva invece un rapporto di specialità, per cui, secondo il regime applicabile *ratione temporis* (ossia prima dell'abrogazione intervenuta con il Dlgs n. 117/2017), le associazioni non lucrative godevano del regime agevolativo in virtù dell'estensione operata dall'articolo 9-*bis*, ma, ove tali associazioni avessero, statutariamente, un carattere sportivo, continuava a trovare applicazione la norma speciale preesistente (l'articolo 1 della legge 398, appunto), compresa la necessità del requisito formale dell'affiliazione.

Quanto, infine, all'asserita non vincolatività di tale previsione normativa, desunta dal richiamo operato alla sentenza n. 17119/2003 della Cassazione, i giudici rilevano che nel precedente

richiamato la Corte aveva confermato la sentenza con la quale i giudici di merito avevano ritenuto che la circostanza che l'associazione risultava affiliata ad alcune federazioni, oltre che al Coni, fosse sufficiente per ritenere integrato il presupposto di cui all'articolo 1 della legge n. 389/1991.

La stessa Corte sottolinea che, comunque, l'assunto dell'irrilevanza dell'affiliazione, del resto, non solo contrastava con il dato testuale del più volte richiamato articolo 1, che, come visto, esplicitamente condiziona il regime agevolato a tale requisito, ma nemmeno aveva poi trovato riscontro nella giurisprudenza di legittimità, che, invece, ha avuto modo di sottolineare l'irrilevanza del dato formale (*cfr* Cassazione, n. 16449/2016) soltanto con riferimento all'esenzione d'imposta prevista dall'articolo 148 del Tuir, che però, a differenza della legge n. 398, non fa alcun riferimento testuale alla necessità dell'affiliazione.

Tanto premesso, in ordine allo specifico caso processuale, si evidenzia inoltre quanto segue.

Anche laddove le stesse associazioni abbiano ottenuto il riconoscimento del Coni, comunque il giudice tributario può appurare che tale veste formale non trova piena corrispondenza nell'attività esercitata, nascondendo una natura prettamente commerciale (*cfr* Cassazione, sentenza n. 9614/2019).

La questione relativa alla spettanza delle agevolazioni fiscali per le associazioni sportive dilettantistiche, in base alla effettiva attività esercitata, è stata del resto oggetto di varie pronunce, sia di merito che di legittimità.

La Ctr della Calabria, con la sentenza n. 1560/2018, ha per esempio affermato che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'articolo 2697 cc, posto che gli enti di tipo associativo non godono di una sorta "status" di "extrafiscalità", che li esenta da ogni prelievo fiscale, potendo svolgere di fatto attività a carattere commerciale.

Le stesse associazioni sportive dilettantistiche diventano quindi soggetti passivi Iva quando svolgono attività di natura commerciale, essendo escluse dal campo di applicazione dell'Iva solo le prestazioni di servizi o le cessioni di beni effettuate nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali.

E, come confermato anche dalla Ctr della Toscana, con la sentenza n. 2493/1/2017, è comunque incompatibile con la natura di associazione dilettantistica sportiva la prevalenza dell'offerta di servizi funzionali a una strategia di tipo commerciale, che nulla abbiano a che vedere con la promozione di specifici valori sportivi.

In tali casi bisogna dunque sempre individuare la reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata, al di là degli elementi formali, quali anche quelli statuari (*cfr* Cassazione, nn. 11456/2010 e 16032/2005; Corte costituzionale n. 467/1992).

di

Giovambattista Palumbo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/associazioni-sportive-dilettantistiche-laffiliazione-e-pass-sconto>