

L'accertamento tributario nel settore dello sport dilettantistico: analisi di alcuni casi e della recente giurisprudenza

Marcello Vitti – Direzione Regionale Emilia Romagna

17 febbraio 2020



Requisiti per le agevolazioni

A.S.D. = attività MERITEVOLE di tutela

Tutela fiscale = riconoscimento agevolazioni

Estese a S.S.D.

In particolare:

Legge 398/1991;
Art. 148, c. 3 TUIR;
Art. 4, c. 4, D.P.R. 633/1972

A patto che

Tra le altre:

Iscrizione **CONI**
Inserimento delle **CLAUSOLE**
obbligatorie per legge

l'attività si deve svolgere **EFFETTIVAMENTE** in conformità alle clausole statutarie e deve essere caratterizzata da:

- **effettività** della natura **associativa / democratica dell'ente;**
- assenza **effettiva** di scopo di lucro e assenza di distribuzione, anche indiretta, di utili tra gli associati.



Principi di diritto

Rispetto ai requisiti della:

- 1) Conformità dell'attività alle clausole statutarie**
- 2) Democraticità interna dell'Ente**
- 3) Efficacia del riconoscimento CONI**

la giurisprudenza è ormai consolidata



Conformità dell'attività alle clausole statutarie

segue

La **conformità** dell'attività in concreto svolta alle clausole statutarie va dimostrata attraverso una pluralità di elementi di fatto che, in base ad una **valutazione complessiva**, da effettuarsi caso per caso, risultino idonei a comprovare la natura non lucrativa e associativa/democratica di tali enti.

Gli **elementi di fatto** non vanno valutati atomisticamente ma devono essere complessivamente considerati, nell'ottica di fornire un adeguato quadro indiziario.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 10393 del 30 aprile 2018

La Corte ha cassato con rinvio la sentenza di appello la quale «*si è soffermata su una considerazione atomistica degli elementi, aventi per l'Ufficio valenza indiziaria, circa l'operatività della ASD ... alla stregua di vera e propria società commerciale, giungendo a disconoscere detta valenza senza che ne fosse valutata la tenuta nel quadro di una valutazione complessiva degli stessi elementi raccolti, ed ... ha omesso di valutare le conseguenze che, in relazione a quanto richiesto dall'art. 90, comma 18, lett. e) della l. n. 289/2002 e dall'art. 148 TUIR commi 3 e 8, si determinano sul regime applicabile laddove le associazioni interessate non si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa.*»



elementi di fatto rilevati:

- **identico contenuto**, nel corso degli anni, **dei verbali** dell'assemblea dei soci e del consiglio direttivo;
- **mancaza delle delibere** del consiglio direttivo **in ordine all'ammissione di nuovi soci**;
- **verbali dell'assemblea dei soci** sistematicamente firmati da due soli soci;
- **mancaza di locale idoneo** ad ospitare tutti gli associati (circa 2400)
- **mancaza del vincolo associativo**: alcuni **soci, intervistati, si sono qualificati come "clienti"**;
- **adozione di forme di pubblicità**, di tariffe differenti, a seconda del servizio reso e di sconti e promozioni propri di una tipica società commerciale;
- **commistione di rapporti con la ... S.r.l.**, svolgente attività di gestione di palestre e piscine, avendo detta società, della quale sono soci i fratelli ..., e l'ASD, iniziato l'attività nello stesso periodo, che svolgono sotto la medesima insegna, occupando gli stessi dipendenti ed avendo la stessa sede legale....



Principio di diritto:

Le agevolazioni tributarie in favore delle associazioni non lucrative si applicano solo a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nello statuto.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 31427 del 2 dicembre 2019

*«... la sentenza impugnata risulta quindi conforme ai suddetti principi di diritto essendo stata confermata la pronuncia di primo grado che aveva accertato la **mancaza di prova «che gli aventi diritto alla partecipazione alla vita associativa venissero effettivamente convocati e chiamati ad assumere le decisioni in sede di assemblea dei soci dell'associazione»**, con conseguente **violazione del principio di gestione democratica dell'associazione** ed **insussistenza dei requisiti per godere della fiscalità di vantaggio...**»*



Democraticità e S.S.D.

Art. 148, comma 8, D.P.R. 917/1986

c) 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;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e 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;



Democraticità e S.S.D.

Art. 90, comma 18, legge 289/2002

*e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, **fatte salve le società sportive dilettantistiche** che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;*

Per beneficiare delle agevolazioni fiscali queste clausole devono essere integrate nello Statuto.

(Circ. 18 del 01/08/2018, punto 7.3).

Le S.S.D. «... non sono soggette all'obbligo di prevedere statutariamente la clausola della democraticità...» e «... non devono integrare i propri statuti con le clausole concernenti la democraticità del rapporto associativo previste dalle lettere c) ed e) del comma 8 dell'articolo 148 del TUIR...»



Efficacia del riconoscimento CONI

segue

l'iscrizione al CONI è un **requisito necessario ma non sufficiente** ai fini della spettanza delle agevolazioni fiscali

Necessario:

Corte di Cassazione, ordinanza n. 29402 del 13 novembre 2019

*«le associazioni non lucrative godono del regime agevolativo in virtù dell'estensione operata dall'art. 9 bis, ma, **ove tali associazioni abbiano statutariamente un carattere sportivo, continua a trovare applicazione la norma speciale preesistente (l'art. 1 della legge 398) che condiziona tale regime al requisito formale dell'affiliazione.»***

Non sufficiente:

Corte di Cassazione, ordinanza n. 28175 del 24 novembre 2017

*per giurisprudenza consolidata di questa Corte Cass. n.23789/16), ..., **il riconoscimento da parte del Coni della qualifica di società sportiva dilettantistica, in quanto requisito meramente formale, non può di per sé stesso costituire elemento scriminante ai fini della sussistenza o meno della natura commerciale di una società o associazione***



sulla conformità dell'attività alle clausole statutarie:

Corte di Cassazione, sentenza n. 16449 del 05/08/2016

Corte di Cassazione, ordinanza n. 12426 del 21/05/2018

Corte di Cassazione, ordinanza n. 14696 del 06/06/2018

sulla vita associativa/democratica:

Corte di Cassazione, ordinanza n. 20123 del 30/07/2018

Corte di Cassazione, ordinanza n. 21119 del 24/08/2018

sul riconoscimento del CONI:

Corte di Cassazione, ordinanza n. 30369 del 23/11/2018



**CTR Veneto,
sentenza n. 680/04/19
del 18 settembre 2019**

segue

Richiama consolidata giurisprudenza della Corte di legittimità e conferma che:

*«l'applicazione del regime agevolato di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398 e di cui all'art. 90, commi 17 e ss. della legge 27 dicembre 2002, n. 289 [...] **dipende ... dall'effettivo svolgimento di attività associativa dilettantistica senza fine di lucro**»*

*«e non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale **dell'affiliazione alle federazioni sportive ed al Coni** (Cass. sez. 5, sent. 5.8.2016, n. 16449) [...]»*

Costituiscono decisivo indizio negativo in merito all'effettivo rispetto del principio di partecipazione e democraticità:

- ***coincidenza fra il numero dei soci e quello dei consiglieri;***
- ***non risultano tenute assemblee;***
- ***non sono stati prodotti il libro soci e i verbali delle riunioni degli organi.***



**CTR Basilicata
sentenza n. 268/02/18
dell'8 maggio 2018**

Aggiunge ulteriori indizi circa
l'assenza di vita associativa e di democraticità

- sistematica ed effettiva mancata partecipazione degli associati alle varie assemblee;
- le convocazioni avvenivano verbalmente e non come previsto dallo Statuto;
- il Collegio dei revisori non è stato mai rinnovato;
- non è stato mai proposto all'Assemblea dei soci il rinnovo delle cariche sociali;
- numerosi verbali assembleari erano sottoscritti soltanto dal Presidente e dal Segretario, senza ulteriori firme dei soci.



**CTR Lazio,
sentenza n. 1397/04/18
del 5 marzo 2018**

Conferma la necessità che l'attività associativa si svolga in concreto nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole di legge.

Non è sufficiente la mera appartenenza dell'ente alla categoria delle associazioni né la previsione statutaria astratta di conformità al paradigma normativo

Le clausole statutarie possono anche essere idonee a conseguire i benefici fiscali; ciò che rileva, tuttavia, è la verifica in concreto della conformità di dette clausole al paradigma normativo di riferimento (art. 148, c. 8 cit).