

Circolare N.1/2020 del 31 gennaio 2020

“Lo sport dilettantistico nelle massime della giurisprudenza fiscale”

Premessa

Gli orientamenti giurisprudenziali che riguardano gli Enti Sportivi Dilettantistici costituiscono una base di lavoro importante per ogni professionista che opera nel mondo del non profit sportivo.

Scopo della presente circolare è quello di schematizzare le principali massime connesse alle più importanti sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie e dalla Corte di Cassazione nel 2019 e che hanno riguardato lo sport dilettantistico.

La documentazione è stata acquisita sul sito del MEF – Documentazione Economico Finanziaria a cura del CeRDEF selezionando, come chiave di ricerca “Associazioni Sportive Dilettantistiche” e facendo riferimento alla sola sezione “Giurisprudenza” (<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/PageElencoRicercaSempliceGiurisprudenza.jsp>)

1) Responsabilità Amministratore

<p>Sentenza del 18/01/2019 n. 25 - Comm. Trib. Reg. per le Marche Sezione/Collegio 5</p>	<p>La responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 c.c., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e terzi. Nel caso delle Associazioni Sportive Dilettantistiche l'eventuale corresponsabilità per gli illeciti fiscali, dalla stessa commessi, che comportino, eventualmente, la riqualificazione, di fatto, dell'attività della stessa, come attività commerciale, va ricercata nell'amministratore di fatto che ha gestito i rapporti commerciali della stessa.</p>
<p>Sentenza del 13/03/2019 n. 349 - Comm. Trib. Reg. per la Liguria Sezione/Collegio 6</p>	<p>Nel caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria - ai danni di una associazione sportiva - circa l'emissione di fatture false, deve essere esclusa la responsabilità personale e solidale (ex. art. 38 c.c.) in capo al legale rappresentante dell'Associazione non riconosciuta quando sia fondata sul mero presupposto della copertura della suddetta carica. La responsabilità deve essere - invece - collegata alla concreta attività negoziale svolta - per conto dell'associazione - risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori tra l'ente ed i terzi. Chi agisce in giudizi deve fornire la prova di tale attività materiale. (Nel caso specifico l'Agenzia delle entrate non è risultata aver adempiuto all'onere di dimostrare che nell'anno in contestazione il contribuente - ritenuto responsabile - avesse agito in nome dell'associazione, in qualità di autore degli illeciti contestati).</p>

2) Fruizione del Regime Agevolato

<p>Sentenza del 14/03/2019 n. 1354 - Comm. Trib. Prov. Palermo Sezione/Collegio 12</p>	<p>Va esclusa l'applicabilità del regime di favore per le associazioni sportive dilettantistiche (artt. 143 e 148 DPR 917/1986 - art. 90 Legge 289/2002) e va applicato il regime ordinario per le attività commerciali, allorché l'associazione sportiva svolga sostanzialmente attività di tipo commerciale; tale circostanza è desumibile da molteplici elementi fra i quali: 1) la disarmonia fra le previsioni statutarie e le concrete modalità operative dell'associazione, allorché si constati la sostanziale assenza di democraticità di tipo partecipativo o decisionale; 2) la presenza di una contabilità non trasparente sotto il profilo dell'effettiva prova del perseguimento delle finalità istituzionali; 3) l'erogazione di rimborsi continuativi e ingiustificati in favore degli organi di vertice, allorché siano occupati da soggetti che sono soci; 4) l'erogazione di compensi, sia pure simulati nella forma di rimborsi di spese, in favore dei soci amministratori; 5) la presenza di ricavi non pertinenti rispetto all'attività sociale e l'organizzazione di eventi a scopo di lucro</p>
<p>Sentenza del 24/05/2019 n. 151 - Comm. Trib. Prov. Savona Sezione/Collegio 3</p>	<p>Al fine della fruizione del regime agevolato riservato, in materia fiscale, alle AASSDD, rileva il riscontro - caso per caso - dell'effettiva partecipazione degli associati alla vita della ASD. Tanto più, laddove la verifica dell'Amministrazione finanziaria non abbia portato a rilevare elementi di prova circa l'esistenza di una finalità di lucro</p>
<p>Sentenza del 31/05/2019 n. 269 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1</p>	<p>Le associazioni sportive dilettantistiche possono considerare "non commerciale", con i seguenti vantaggi fiscali, determinate attività resa ai propri associati in conformità agli scopi istituzionali, qualora abbiano redatto l'atto costitutivo e lo statuto nella forma dell'atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata e, siano in essi presenti, le clausole di cui all'articolo 148 comma 8, DPR n. 917/1986. La responsabilità solidale del soggetto che ha agito in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non può farsi discendere, sic et simpliciter, dalla carica rivestita, ovvero quella di amministratore, ma deve essere dimostrata concretamente dall'amministrazione finanziaria con riferimento alla effettiva attività svolta nell'associazione.</p>
<p>Sentenza del 26/07/2019 n. 20334 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5</p>	<p>Premesso che "non possono assumere valore determinante le mere attestazioni del CONI, bisogna tenere conto delle "complessive caratteristiche del soggetto desumibili sia dalla sua dimensione e dalla integrante e pacifica presenza nel suo ambito di attività e prestazioni commerciali e di servizi vari e alla persona, sia dalla stessa documentazione societaria prodotta".</p>
<p>Sentenza del 17/06/2019 n. 2040 - Comm. Trib. Reg. per la Puglia Sezione/Collegio 7</p>	<p>Ai fini della qualifica di A.S.D., le dichiarazioni dei soggetti indicati nel libro soci che escludono la propria volontà di associarsi, confermando di aver versato gli importi esclusivamente a fronte della frequentazione dei</p>

	<p>corsi, non costituiscono mere e ininfluenti opinioni personali, ma dichiarazioni volte a escludere la presenza in capo ad essi del requisito soggettivo - cosiddetto "animus sociandi" - richiesto ai fini della configurabilità di un'autentica associazione, considerata la natura sinallagmatica degli importi versati in forma di quote sociali.</p>
--	---

3) Spese di sponsorizzazione & Pubblicità

<p>Sentenza del 18/11/2019 n. 626 - Comm. Trib. Reg. per il Molise Sezione/Collegio 1</p>	<p>In tema di sponsorizzazione di società sportiva dilettantistica opera una presunzione legale di inerenza/deducibilità delle spese fino alla concorrenza di euro 200.000,00. A tale proposito la Corte di Cassazione, con le ordinanze 21 marzo 2017 n. 7202 e 6 aprile 2017 n. 8981, in contrasto con quanto asserito dall'Agenzia delle Entrate che sostiene che la sponsorizzazione alle società sportive, entro i limiti indicati nell'anzidetto articolo, può essere qualificata spesa pubblicitaria solo in presenza dei requisiti di inerenza ed economicità previsti dal Tuir, ha invece testualmente affermato che "<i>quella sancita dall'articolo 90 comma 8 L. 289/2002 è una presunzione assoluta oltre che della natura di spesa pubblicitaria altresì di inerenza della spesa tessa fino alla soglia, normativamente prefissata, dell'importo di euro 200.000.</i> Va comunque precisato che, pur in presenza di tale presunzione in ordine all'inerenza e congruità delle spese di sponsorizzazione che si assume essere state sostenute, occorre pur sempre che la società dimostri documentalmente l'effettiva stipulazione di un contratto e il sostenimento delle relative spese.</p>
<p>Sentenza del 04/11/2019 n. 594 - Comm. Trib. Reg. per il Molise Sezione/Collegio 2</p>	<p>il parametro che giustifica la piena e certa legittimità del costo connesso al contratto di sponsorizzazione è la congruità della spesa sostenuta avuto riguardo, in particolare, alla circostanza che nel caso che ci occupa v'è la sussistenza del legame territoriale tra l'offerta pubblicitaria e l'area geografica in cui l'impresa svolge la propria attività. Non è decisiva la mancata esibizione di un contratto di sponsorizzazione, né si ritiene rilevante la eccepita circostanza che, nonostante la fattura emessa per il costo sostenuto indicasse quale modalità di pagamento o un bonifico o il rilascio di un assegno bancario, la contribuente avesse sostenuto che il pagamento era avvenuto in contanti in modo rateale.</p>
<p>Sentenza del 27/05/2019 n. 382 - Comm. Trib. Reg. per le Marche Sezione/Collegio 4</p>	<p>Con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2010, l'agenzia delle entrate aveva recuperato a tassazione costi per pubblicità pari a euro 120.00,00 ritenuti indeducibili per sproporzione tra i costi sostenuti (più di un quarto dei ricavi) ed utilità economica dei messaggi promozionali. i giudici di secondo grado, ribaltando la decisione di 1 grado, hanno affermato che:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) il requisito dell'economicità non ' richiesto dalla normativa, ma è valutazione squisitamente economica, rimessa all'imprenditore; 2) l'inerenza/deducibilità discende, ope legis, dall'art. 108, tuir, e 90, c. 8, l. 289/2002.
<p>Sentenza del 15/03/2019 n. 251 - Comm. Trib. Prov. Avellino Sezione/Collegio 5</p>	<p>In tema di spese per pubblicità la sponsorizzazione posta in essere in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche (fino ad un ammontare di 200.000 euro), come qualificata dall'art. 90 comma 8 della Legge 289/2002, integra una presunzione assoluta sia in ordine alla natura delle spesa pubblicitaria che alla sua inerenza. Pertanto è irrilevante che la spesa sia genericamente volta ad incrementare il prestigio dell'impresa e non direttamente mirata alla realizzazione di una aspettativa commerciale concreta, come è irrilevante la presunta antieconomicità della spesa in relazione ad una affermata irragionevole sproporzione tra entità della stessa rispetto al fatturato della società contribuente. A tale presunzione consegue l'onere per l'Amministrazione finanziaria di dimostrare la non inerenza di una sconosciuta spesa.</p>

4) Natura giuridica

<p>Sentenza del 18/12/2019 n. 1010 - Comm. Trib. Reg. per le Marche Sezione/Collegio 5</p>	<p>Indipendentemente dalle previsioni statuarie, l'Ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale. Pertanto, la prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, la prevalenza dei redditi derivanti dalle attività commerciali rispetto alle quote associative, lo sfruttamento di canali commerciali per pubblicizzare l'attività, le irregolari/non idonee forme di convocazioni assembleari, l'applicazione di sconti con logiche tipicamente commerciali, determinano, ipso iure, non solo la perdita della qualifica di ente non commerciale ma, anche, la presunzione di non attendibilità delle scritture contabili, con legittimazione dell'accertamento induttivo.</p>
<p>Sentenza del 11/06/2019 n. 135 - Comm. Trib. Reg. per l'Umbria - Sezione/Collegio 2</p>	<p>È legittima la revoca del regime agevolato previsto dalla l. 398/1991 per le associazioni sportive dilettantistiche in conseguenza di un complessivo comportamento anti giuridico tenuto dall'associazione, consistente in particolare nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti. Infatti l'emissione di fatture per operazioni totalmente o parzialmente inesistenti al fine di agevolare frodi fiscali da parte di terzi tradisce decisamente le finalità associative e di promozione sportiva, che sono state ritenute dal legislatore meritevoli di trattamento fiscale agevolato, e determina un ritorno economico, indipendentemente dalla sua rilevanza quantitativa, che non è collegato con l'esercizio dell'attività sportiva. Viene pertanto a mancare il presupposto principale per la applicazione del regime fiscale agevolato, vale a dire l'assenza di fine di lucro ai sensi (art. 1 l. 398/1991).</p>
<p>Sentenza del 06/06/2019 n. 15325 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5</p>	<p>L'esenzione d'imposta prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 (ora 148), in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale dell'affiliazione alle federazioni sportive ed al Coni (Cass. 30 aprile 2018, n. 10393; Cass. 23 novembre 2016, n. 23789; Cass. 5 agosto 2016, n. 16449).</p> <p>Risulta pertanto indifferente ai fini del soddisfacimento dell'onere probatorio che incombe sulla contribuente la circostanza estrinseca dell'affiliazione a un ente di promozione sportiva, riconosciuto dal Coni, o a quest'ultimo che la parte ricorrente vorrebbe dimostrare a fondamento della natura non lucrativa della sua attività, nè lo sono i rapporti con altre associazioni aventi il medesimo oggetto.</p> <p>La regolare approvazione del bilancio non costituisce inoltre una circostanza decisiva per qualificare la natura dell'attività svolta dalla contribuente.</p>

5) Conclusioni

Le massime qui presentate mostrano chiaramente come l'orientamento della giurisprudenza di settore tenda sempre di più verso l'acquisizione di elementi probatori volti a dimostrare l'effettiva natura giuridica dell'ente sportivo, tralasciando elementi "formali" quale iscrizione al CONI ovvero affiliazione alla FSN/EPS.

Gli elementi probatori devono garantire una perfetta aderenza a quanto prescritto nel dettato normativo di cui all'articolo 90 della Legge Finanziaria 2003, che deve essere, tra le altre cose, adeguatamente dimostrato all'interno dello Statuto Associativo.

Quest'ultimo documento diventa quindi di fondamentale importanza per l'Ente e, come riportato anche nelle più recenti prassi dell'Amministrazione Finanziaria, deve essere utilizzato dal Sodalizio come "check list primaria" per la produzione delle evidenze oggettive da mostrare al Verificatore quale aderenza alle cogenze normative previste.

Questa prevalenza della sostanza sulla forma potrebbe aprire interessanti spiragli anche in caso di Enti Sportivi Dilettanti che, sebbene operanti nel rispetto dell'articolo 90, non abbiano presentato il Modello EAS.

In tali casi, peraltro mai realmente valutati da parte dell'Amministrazione Finanziaria, si potrebbe anche prospettare il non decadimento delle agevolazioni ex articolo 148 TUIR; richiamando, per quanto possibile i principi contenuti nella Risoluzione 46/E del 2019 in materia di mancata comunicazione ENEA per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e tenendo conto del fatto che la maggior parte, se non la totalità dei punti per i quali i Sodalizi che svolgono attività riconosciute dal CONI sono già in possesso della Pubblica Amministrazione in virtù delle nuove funzionalità del Registro CONI 2.0.

Riferimenti:

- sito MEF – Documentazione Economico Finanziaria a cura del CeRDEF sezione "Giurisprudenza" (<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/PageElencoRicercaSempliceGiurisprudenza.jsp>)

Circolare 01/20 redatta a cura

Centro Studi AICAS

31 gennaio 2020