

ENTI NON COMMERCIALI

Attività sportive e Iva: un rapporto difficile?

di Guido Martinelli

Fino ad oggi il mondo dello **sport** ha vissuto, nei rapporti con l'**imposta sul valore aggiunto**, sulla netta predominanza della applicazione della **esclusione da Iva sui corrispettivi specifici** versati a fronte di servizi sportivi resi in favore di **associati** o di tesserati alla medesima organizzazione sportiva nazionale di appartenenza dell'organizzatore dell'attività, prevista e **disciplinata dall'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972**.

Ben staccata, in termini di diffusione nella sua applicazione, era la possibilità di godere della **esenzione da Iva di cui all'articolo 10, punto 20 della medesima norma**.

La prassi amministrativa aveva, infatti, ritenuto che l'espresso riconoscimento, da parte di una **Federazione sportiva nazionale**, costituisse la c.d. **presa d'atto dell'attività didattica** da parte della Pubblica amministrazione (in merito vedi **risoluzione n. 360751 del 13.4.1978, n. 361426 del 26.5.1978, n. 551 del 30.12.1993 e n. 205 del 24.6.2002**).

L'attualità riporta la recente approvazione, in Parlamento, di un **emendamento**, in sede di **conversione del D.L. 124/2019, all'articolo 32**, il quale aveva introdotto una **modifica all'articolo 10, punto 20, D.P.R. 633/1972 che limitava l'esenzione da Iva solo ai corsi scolastici e universitari**.

Vi è stato, però, successivamente, un ritorno alla formulazione originale "**prestazioni didattiche di ogni genere**", in forza del quale non è stata persa la possibilità di ricomprendere, tra le fattispecie i esenzione, **anche la didattica dei corsi sportivi**.

Ma **tale costruzione soffriva (e quindi continua a soffrire) di due limiti**, l'uno interpretativo e l'altro operativo.

Il primo è che **tutti i documenti di prassi citati fanno riferimento ad una struttura organizzativa dello sport** (nella quale le Federazioni sportive nazionali erano "organi" del Coni e pertanto ne portavano la matrice pubblicistica) **venuta meno con il D.Lgs. 242/1999** (meglio noto come decreto Melandri) che ha, invece, riconosciuto le Federazioni come **persone giuridiche di diritto privato**. Quale effetto questo debba o possa avere sulla posizione assunta dall'Amministrazione non è noto.

L'altro, invece, di carattere operativo, **negava la possibilità di applicare detta disposizione di esenzione da Iva per quelle attività riconosciute solo da un ente di promozione sportiva, proprio sul presupposto della valenza esclusivamente privatistica di tali realtà sportive nazionali**.

In realtà, **oggi**, proprio le **organizzazioni sportive che risultassero iscritte al RUNTS** (quindi assumendo la veste di enti del terzo settore) **se, alla luce della attività svolta, assumessero la natura non commerciale, potranno (non appena andrà definitivamente in vigore la riforma del terzo settore) operare in esenzione da Iva anche in assenza di qualsiasi riconoscimento federale o di ente di promozione sportiva che sia**.

Ciò in quanto, l'**articolo 89 D.Lgs. 117/2017** prevedendo la sostituzione del termine "**onlus**" con "**ente del terzo settore non commerciale**", ha esteso l'applicazione di

questa esenzione da iva a tutta l'**attività didattica posta in essere da un soggetto iscritto al registro unico**, purché non commerciale, prescindendo dalla presa d'atto pubblicitaria.

Chiarito questo restano un paio di considerazioni ancora da svolgere.

La prima riferita sempre **agli enti del terzo settore** che praticano, come attività di interesse generale, lo sport dilettantistico.

Per costoro **non sarà più possibile applicare, ai fini delle imposte sui redditi, la decommercializzazione prevista dall'articolo 148, comma 3, Tuir per i corrispettivi versati dai tesserati alle Federazioni o agli enti di promozione sportiva**. Pertanto i relativi importi costituiranno, se gestiti con modalità commerciali, componenti positive di reddito.

Ma l'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972 è rimasto immutato. Ne deriverà, quindi, che detti importi rileveranno ai fini dei redditi e non ai fini iva? Probabilmente questa è la conseguenza. Appare necessaria una conferma interpretativa.

Così come appare necessario fare urgentemente chiarezza sulla applicazione della **agevolazione Iva** in esame **alle società sportive costituite in forma di società di capitali o di cooperativa**.

Queste realtà sportive, basandosi sul contenuto del primo comma dell'**articolo 90 L. 289/2002**, ossia che si applichino nei loro confronti le agevolazioni fiscali previste per le associazioni sportive dilettantistiche, **hanno operato sempre, per le attività nei confronti dei tesserati, in esclusione da Iva, appunto ai sensi dell'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972.**

Ma una interpretazione di segno contrario sta avanzando, secondo la quale le **prestazioni di servizi di società di capitali e cooperative si devono intendere "in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese"**. Si ritiene, quindi, questa una **presunzione assoluta** e, come tale, **non superabile dal riferimento indiretto di agevolazione previsto dall'articolo 90, comma 1, L. 289/2002.**

ENTI NON COMMERCIALI

Sull'applicabilità della L. 398/1991 e sul concetto di attività sportiva dilettantistica di Guido Martinelli

Una recente ordinanza della Corte di Cassazione (n. 29401 del 13.11.2019) in materia di applicabilità della L. 398/1991 ci consente di tornare ad esaminare la valenza del concetto di **attività sportiva dilettantistica**.

La Suprema Corte ha ritenuto, nel provvedimento in esame, che **lo svolgimento di attività sportive da parte di un ente senza scopo di lucro in assenza di affiliazione ad una Federazione sportiva nazionale non possa costituire legittimo presupposto sia per l'applicazione della citata L. 398/91 sia dell'articolo 9 bis D.L. 417/1991** (convertito con L. 66/1992) che ha **esteso il campo di applicazione della L. 398/1991** a tutti gli enti senza scopo di lucro; norma, quest'ultima, che sarà **abrogata a partire dal primo periodo di imposta successivo alla entrata in vigore del Registro unico del terzo settore** e della autorizzazione della Unione europea all'applicazione del codice del terzo settore ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 102, comma 2, lett. c), D.Lgs. 117/2017**.

Ciò in quanto, ad avviso dei Giudici di legittimità, **se realmente una associazione sportiva non lucrativa potesse rientrare comunque nell'ambito dell'articolo 9 bis, ne deriverebbe l'abrogazione implicita della L. 398/1991**, mentre invece non si ritiene che questa fosse la *ratio* della norma.

L'obiettivo era quello di **estendere ad altre associazioni "non sportive"** le modalità applicative della L. 398/1991. Pertanto, se una "**sportiva**", come nel caso di specie, **non fosse affiliata** "*alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti*", così come recita l'**articolo 1 L. 398/1991**, sarebbe priva del **requisito soggettivo** necessario, sia ad applicare quest'ultima disposizione, che l'estensione prevista per i "**diversi**" **enti senza scopo di lucro**.

Questo pronunciamento della Cassazione ci consente di fare qualche ulteriore considerazione sul significato di **attività sportiva dilettantistica**.

Come giustamente affermato dagli stessi Giudici "*... Quale premessa di ordine metodologico occorre partire dalla **nozione di attività sportiva dilettantistica**. Nel nostro ordinamento non figura una definizione giuridica univoca di tale attività e, più in generale, di sport dilettantistico, la cui nozione si ricava per esclusione rispetto al concetto di attività sportiva professionistica che prevede l'esercizio di attività sportive in via continuativa e remunerata a titolo professionale, normativamente disciplinata dalla L. 91/1981 sul professionismo sportivo...*" (C. Cass. n. 602/2014).

L'**assenza di una definizione legislativa di attività sportiva dilettantistica** ha portato il Coni ad approvare un elenco di circa **380 discipline sportive**, ossia tutte quelle praticate da enti nazionali o internazionali riconosciuti, e a limitare alla pratica di queste il proprio **riconoscimento** (e la propria giurisdizione).

Ne deriva che, ad oggi, è **solo il Coni**, ai sensi e per gli effetti di cui all'**articolo 7 D.L. 136/2004** (convertito con L. 186/2004), a **poter certificare "l'effettiva attività sportiva svolta dalle società e associazioni sportive dilettantistiche"**. Ne deriva che **fuori dall'ordinamento sportivo**, ossia dal perimetro delle attività riconosciute da detto ente, **non può sussistere attività che possa essere correttamente definita come "sportivo-dilettantistica"**.

Ordinamento sportivo le cui porte di ingresso sono, per le **persone fisiche**, il **tesseramento** ad una federazione o ente di promozione sportiva, e, per gli **enti collettivi** (società e associazioni sportive), l'**affiliazione** ai medesimi organismi nazionali.

Tale assunto ha una **ricaduta importante all'interno della riforma del terzo settore**.

È, infatti, noto che l'**articolo 5, comma 1, lett. t) del codice del terzo settore prevede, tra le attività di interesse generale, anche: "organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche"**.

Il problema che ci si è posti è se tale definizione preveda anche la possibilità di svolgere **attività "motorie" non riconosciute come sportive dal Coni** o, comunque, la pratica di attività sportive riconosciute ma **in assenza di affiliazione ad una Federazione** e, quindi, in assenza di riconoscimento ai fini sportivi dal Coni.

Pur consapevole della autorevolezza di pareri contrari già espressi, ritengo, per i motivi sopra esposti, che **l'ente del terzo settore che intenda praticare come attività di interesse generale attività sportiva dilettantistica dovrà necessariamente essere iscritto "anche" nel registro Coni, al fine di poter ottenere il riconoscimento ai fini sportivi "dilettantistici" della propria attività**.

Ciò significherà, ad esempio, che **una fondazione, sia pure legittimamente collocata all'interno del terzo settore, non potendo essere iscritta nel registro Coni (ai sensi del comma 17 dell'articolo 90 L. 289/2002 lo possono essere solo enti associativi, società di capitali e cooperative), non potrà svolgere attività definibile come "sportiva dilettantistica" e godere delle agevolazioni fiscali compatibili con tale definizione**.

In tal caso si potrà fare ad esempio riferimento, ad avviso dello scrivente, al **punto i) dell'articolo 5**, laddove si fa generico riferimento ad **attività "ricreative", ma mai sportivo-dilettantistiche**.

ENTI NON COMMERCIALI

Legge 398/1991 e scopo di lucro

di Giusi Cenedese, Guido Martinelli

“Ai fini del disconoscimento delle agevolazioni l’elemento essenziale, che deve essere provato in sede accertativa, è...la presenza di uno scopo di lucro”: così si è espressa la CTP di Vercelli nella **sentenza n. 125/19 del 18.11.2019**.

La Commissione ha, infatti, accolto il ricorso promosso da una Associazione Sportiva Dilettantistica affiliata alla FIPAV e iscritta al Registro Coni avverso un **avviso di accertamento** dell’Agenzia delle Entrate relativo all’anno **2013**, scaturito da un Processo Verbale di Constatazione (Pvc) emesso dalla **Siae**.

L’**avviso**, in particolare, **contestava**, *inter alia*:

- **la decadenza dal regime agevolativo di cui alla L. 398/1991**, previsto per gli enti di tipo associativo, per mancanza di rispondenza agli obblighi formali e sostanziali previsti dall’**articolo 90 L. 289/2012**;
- **il mancato rispetto dell’articolo 148, comma 8, lett. a), Tuir**, in quanto lo **statuto** stabiliva un gettone di presenza per gli incarichi svolti dai Soci per le funzioni svolte dai componenti del Consiglio Direttivo; e
- **il mancato rispetto dell’articolo 148, comma 8, lett. a), Tuir**, in quanto lo statuto prevedeva **differenti tipologie di associati** con diritto di voto diversificato.

L’**ASD proponeva ricorso** avverso tale provvedimento, **contestando**:

(a) le inesattezze e le errate indicazioni, sia sotto l’aspetto formale e sia, soprattutto, sotto quello sostanziale, del Pvc, che avrebbero determinato l’**inattendibilità** e superficialità delle contestazioni di cui all’**avviso**;

(b) l’**errata e falsa applicazione della decadenza dal regime agevolativo fiscale di cui alla L. 398/1991**, in quanto:

(b).1. non può considerarsi distribuzione indiretta di utili il pagamento dei compensi di cui all’articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir, né, tantomeno, eventuali **gettoni di presenza** per gli incarichi ricoperti negli organi associativi.

(b).2. non può dedursi l’assenza di un effettivo rapporto associativo solamente dalle presunte difformità evidenziate nell’avviso, ma è necessario basarsi sul principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma (cfr. circolare AdE 9/E/2013 e 18/E/2018), secondo cui eventuali **violazioni formali** degli obblighi statuari relativi ai principi di democraticità degli associati non comportano la decadenza dai benefici previsti dalla **L. 398/1991** qualora, sulla base di una **valutazione globale e sostanziale dell’operatività dell’associazione**, risultino posti in essere comportamenti che garantiscano il **raggiungimento delle medesime finalità**.

La CTP adita ha accolto il ricorso, ricordando che l’**articolo 73 Tuir** stabilisce che un ente si considera come “**non commerciale**” quando, a prescindere dalle **finalità perseguite** e dall’**assenza di scopo di lucro**, non ha come **oggetto esclusivo o principale** – vale a dire, per realizzare gli scopi primari dell’ente così come indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata – lo **svolgimento di un’attività commerciale**.

In tal senso, e con riferimento all'attività essenziale svolta dall'ente, la CTP ha precisato che, ai sensi dell'**articolo 75, comma 5, Tuir**, laddove l'atto costitutivo e lo statuto non siano presenti nelle suddette forme, l'oggetto principale dell'ente dev'essere determinato in base all'attività effettivamente esercitata dall'ente, sottolineando che ***“se l'ente, in base alle previsioni statutarie, ha un inequivocabile oggetto non commerciale, l'onere di provare che, di fatto, l'attività commerciale è diventata prevalente incomberà in capo all'Amministrazione finanziaria, solo però al termine di una concreta analisi di merito sul fatto che le attività svolte dalla Associazione sportiva dilettantistica non rispettino nel concreto tutti i requisiti di legge, non potendo limitarsi alla contestazione di non conformità di alcune clausole statutarie alle disposizioni di legge. Ai fini del disconoscimento delle agevolazioni l'elemento essenziale, che deve essere provato in sede accertativa, è pertanto la presenza di uno scopo di lucro”*** uniformandosi a quanto stabilito sul punto dall'**Ordinanza della Corte di Cassazione n. 14696 del 06.06.2018**.

Peraltro, preme evidenziare che la CTP ribadisce, in motivazione, il ruolo del **Coni** quale **unico organismo certificatore dell'attività sportiva** effettivamente svolta dalle associazioni sportive dilettantistiche, richiamando il **D.L. 136/2004** e statuendo che ***“si possono quindi definire associazioni sportive dilettantistiche quelle associazioni che svolgono attività sportive ritenute dilettantistiche dai regolamenti del Coni, e che vengono registrate nell'apposito albo tenuto dal medesimo. Pertanto, per godere della legislazione di favore prevista per tali enti, è necessaria l'iscrizione alla federazione sportiva di riferimento (o in alternativa ad un ente di promozione sportiva), e successivamente all'albo del Coni”***.

Ciò dimostra la **centralità del Coni** (e del registro dallo stesso tenuto) per gli enti sportivi affiliati, nel caso di specie, alle **Federazioni Sportive Nazionali**.