



10452.21

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:  
associazione sportiva dilettantistica -  
agevolazione - effettivo svolgimento  
dell'attività sportiva - prova

Composta da:

Giacinto Bisogni	- Presidente -	
Giuseppe Fuochi Tinarelli	- Consigliere -	R.G. n. 11135/2014
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore -	Cron. 10452
Maria Giulia Putaturo	- Consigliere -	CC - 28/10/2020
Donati Viscido di Nocera		
Stefano Pepe	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 11135 del ruolo generale dell'anno 2014  
proposto da:

3781  
2020  
Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i  
cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

Associazione sportiva dilettantistica (omissis) , in persona del  
legale rappresentante, rappresentata e difesa dagli Avv.ti (omissis)  
(omissis) e (omissis) per procura speciale, elettivamente  
domiciliata in (omissis) , presso lo studio di  
quest'ultimo difensore;

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte, n.140/1/2013, depositata in data 21 ottobre 2013;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 28 ottobre 2020 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata e dal ricorso si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla Associazione sportiva dilettantistica (omissis) (di seguito: l'Associazione) un avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2005, con il quale era stato contestato, ai fini Iva, Irap e Ires, che la stessa avesse natura di ente non commerciale, in quanto non risultava iscritta al Coni e non svolgeva attività sportiva dilettantistica, sicchè era stata ritenuta non corretta l'applicazione in proprio favore del regime agevolato di cui alla legge n. 389/1991, con conseguente applicazione delle sanzioni; avverso l'avviso di accertamento l'Associazione aveva proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Torino; avverso la sentenza del giudice di primo grado l'Associazione aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: la mancata iscrizione al Coni non comportava l'automatica conseguenza dell'esclusione dell'agevolazione fiscale, posto che sussistevano giustificati dubbi in ordine ai requisiti formali che le associazioni sportive dilettantistiche dovevano avere ai fini dell'iscrizione; con riferimento all'accertamento, di natura sostanziale, dell'effettività dello svolgimento dell'attività dilettantistica sportiva, occorre tenere in considerazione la peculiarità del contesto operativo e dei tempi necessari per lo sviluppo dell'iniziativa sicchè la mancanza di prove dei costi sostenuti (su cui si era basata la contestazione dell'amministrazione finanziaria) era superabile in base alla

considerazione della situazione locale in cui l'attività sportiva era svolta, della verosimiglianza del fatto che i campi di gioco, nonché le dotazioni sportive, erano concesse gratuitamente al fine di consentire *"l'attuazione di un impegno rivolto alla massa ed inteso, quindi, soprattutto alla socializzazione ed alla valorizzazione dei giovani coinvolti attraverso lo svolgimento di attività calcistica realizzata all'interno (fra i gruppi) più che strutturata in modo organico con riferimento a manifestazioni calendarizzate ed ufficiali"*, più che altro al fine di reperire fondi da destinare al perseguimento delle proprie finalità; i ricavi erano stati fatti confluire sui conti correnti dell'Associazione e non risultavano prelevate somme quali utili da distribuire ai soci; gli importi corrisposti ai soci, esigui e sporadici, costituivano meri rimborsi spese; non sussisteva una violazione del principio della democraticità interna, profilo, peraltro, marginale e, comunque, non esaminato dal giudice di primo grado e non censurato in sede di appello dall'Agenzia delle entrate; l'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione a sentenza affidato a due motivi di censura; l'Associazione si è costituita depositando controricorso, illustrato con successiva memoria;

considerato che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 2, legge n. 398/1991, nonché dell'art. 7, decreto-legge n. 136/2004, come convertito dalla legge n. 186/2004, per avere riconosciuto alla controricorrente la natura di ente non commerciale, limitandosi a confutare i rilievi dell'amministrazione finanziaria in assenza di qualunque elemento probatorio e nonostante il fatto che l'Associazione non fosse iscritta al Coni e avendo non correttamente attribuito alla delibera del Coni n. 1438/2011 effetto sanante, ai fini fiscali, della mancata iscrizione per gli anni precedenti;

il motivo è fondato, per quanto di ragione;

va premesso che, ai sensi dell'art. 1, legge 16 dicembre 1991, n. 398, è stato riconosciuto, a determinate condizioni, un particolare regime agevolato *"alle associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche;*

il regime agevolato, in particolare, riguarda particolari modalità di determinazione forfetaria del reddito imponibile e dell'iva nonché previsioni di favore in materia di adempimenti contabili, di certificazione dei corrispettivi e dichiarativi;

la previsione normativa in esame, dunque, riconosce le agevolazioni fiscali, di cui al successivo art. 2, qualora sussistano due presupposti:

1) si tratta di associazioni sportive che svolgono attività sportiva dilettantistica; 2) le suddette associazioni sportive devono essere affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti secondo le leggi vigenti;

successivamente, con l'art. 90, comma 1, legge n. 289/2002, è stato previsto che: *"Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro";*

infine, è intervenuto il decreto-legge n. 136/2004, che all'art. 7, ha previsto che *"In relazione alla necessità di confermare che il CONI è unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche, le disposizioni di cui ai commi 1, 3, 5, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, si applicano alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, e successive modificazioni";*

in sostanza, nella scelta discrezionale compiuta dal legislatore, la possibilità di avvalersi delle agevolazioni fiscali contemplate dalla legge n. 398/1991 in favore delle associazioni sportive dilettantistiche non può prescindere dal riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal Coni, quale unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta;

sotto tale profilo, proprio in quanto si tratta di conferire un particolare regime agevolativo in favore delle associazioni sportive dilettantistiche, il legislatore ha ritenuto di non potere prescindere, al fine della applicazione del suddetto regime, dalla affiliazione alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti secondo le leggi vigenti e dal successivo riconoscimento del Coni;

con riferimento alla fattispecie, risulta in sentenza, ed il fatto non è contestato, che l'Associazione era affiliata dal 2005 all'AICS (ente di promozione sportiva) ed entrambe le parti hanno fatto riferimento, sebbene con considerazioni divergenti, alla deliberazione n. 1438 del 7 giugno 2011 del Consiglio Nazionale Coni con la quale, tenuto conto della delega attribuita dal 2004 a questi ultimi enti da parte del Coni di riconoscimento provvisorio, si è provveduto a rendere definitivi i suddetti riconoscimenti provvisori;

parte controricorrente, in particolare, ha riprodotto la parte di interesse della delibera del Coni n. 1438/2011 con la quale si è disposto *"il riconoscimento provvisorio ai propri affiliati dalle Federazioni Sportive Nazionali, dalle Discipline Sportive Associate e dagli Enti di Promozione Sportiva per effetto della delibera di Consiglio nazionale n. 1288 del 11/11/2004, anche in carenza della prevista iscrizione al Registro, sia da intendere quale riconoscimento definitivo al 31/12/2010"*;

in sostanza, emerge dal contenuto della suddetta delibera che il Coni aveva attribuito la delega, fra l'altro, agli Enti di promozione sportiva (quale risulta essere l'Aics, ente al quale l'Associazione era affiliata dal 2004) di procedere al riconoscimento, sebbene a titolo provvisorio,

dell'attività sportiva dilettantistica e che, successivamente, ha sostanzialmente equiparato il riconoscimento provvisorio effettuato dai suddetti enti a quello definitivo rilasciato dal CONI mediante l'iscrizione nell'apposito Registro;

ne consegue che, proprio in ragione della valenza attribuita con l'atto di delega sopra citato al riconoscimento compiuto dagli enti sopra indicati, sebbene a titolo provvisorio, tale riconoscimento ha avuto comunque efficacia, seppure provvisoria, sin dal momento in cui è stato operato ed ha assunto valore definitivo a seguito della successiva delibera n. 1438 del 7 giugno 2011 del Consiglio Nazionale Coni;

tale deliberazione, dunque, non ha operato retroattivamente, ma ha avuto solo la funzione di rendere definitivi gli atti di riconoscimento provvisori compiuti dai soggetti delegati;

ciò precisato, l'attenzione deve essere, ora, rivolta alla verifica della esistenza dell'ulteriore requisito necessario ai fini del riconoscimento dell'agevolazione fiscale in esame, cioè della effettività dello svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica nel caso di specie;

va quindi osservato che, ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa di cui all'art. 2, legge n. 398/1991, in favore delle associazioni sportive dilettantistiche, oltre all'elemento formale della veste giuridica assunta, si rende necessaria anche la verifica dell'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro secondo le previsioni statutarie, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente, essendo, peraltro, rilevante che le associazioni interessate si conformino alle clausole relative al rapporto associativo, che devono essere inserite nell'atto costitutivo o nello statuto;

è sotto tale profilo che la pronuncia censurata è incorsa nella prospettata violazione di legge, in quanto gli elementi valorizzati, ai fini della verifica della concreta attività sportiva esercitata, non possono essere sussunti nell'ambito della previsione generale di cui all'art. 1, legge n. 398/1991, concernente, per l'appunto, solo

associazioni sportive dilettantistiche che, oltre ad essere affiliate e avere ottenuto il riconoscimento, cui si è sopra fatto riferimento, svolgano effettivamente la suddetta attività;

la sentenza censurata, in particolare, riporta che, ai sensi dell'art. 2, dello statuto dell'Associazione, la stessa ha per oggetto la *"promozione, l'organizzazione, l'esercizio ed il coordinamento di attività sportive dilettantistiche di ogni genere e tipo, con particolare riferimento a stages per giovani atleti finalizzati a migliorare la preparazione di base"*;

gli elementi valorizzati dalla sentenza, tuttavia, non possono essere ricondotti al concreto svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica, secondo la linea tracciata nello statuto;

la sentenza, in realtà, fa richiamo a considerazioni generali relative al contesto territoriale in cui l'attività viene svolta nonché ad una destinazione rivolta *"alla massa ed inteso alla socializzazione e valorizzazione dei giovani coinvolti"*, senza tuttavia adeguatamente soffermarsi su quale fosse concretamente l'attività esercitata e sulla specifica finalizzazione in favore degli associati, salvo, anche in questo caso in modo del tutto generico, precisare che la stessa era svolta in modo non organico, senza manifestazioni calendarizzate ed ufficiali, ed era, invece, limitata *"all'interno (fra gruppi)"*;

quest'ultimo riferimento, dunque, non è collocabile, di per sé solo, nell'ambito di una attività di vera e propria organizzazione di attività sportiva che presuppone, invece, il rispetto di parametri temporali e di esecuzione non occasionale e coordinata;

in sostanza, come evidenziato da parte ricorrente, gli elementi, anche presuntivi, su cui si è fondata la decisione non sono sussumibili nell'ambito di una concreta attività sportiva dilettantistica secondo le stesse previsioni contenute nello statuto dell'Associazione, sicchè la sentenza è viziata per violazione di legge; con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 58, decreto legislativo n. 546/1992, per

avere deciso sulla base di una rappresentazione fattuale emersa al di fuori dei limiti temporali processuali di deduzione delle prove; il motivo è assorbito dall'accoglimento del primo motivo di ricorso; in conclusione, il primo motivo è fondato, assorbito il secondo, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

**P.Q.M.**

**La Corte:**

accoglie il primo motivo, assorbito il secondo, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 28 ottobre 2020.

Il Presidente

*Carlo D'Amico*

Depositato in Cancelleria  
Oggi. **21 APR. 2021**

IL FUNZIONARIO CAUSIDARIO  
Anna Maria Ursala

*Anna Maria Ursala*

