

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE: LE AGEVOLAZIONI FISCALI DISCENDONO DAL RISPETTO DEI REQUISITI SOSTANZIALI

Alceste Santuari

Professore Associato di Diritto dell'Economia nell'Università di Bologna

Abstract

La legittimità delle agevolazioni fiscali per le associazioni, specie sportive dilettantistiche, richiede il rispetto sostanziale dei principi statutari di democraticità e partecipazione. La Cassazione (ord. n. 5883/2025) ha affermato che l'onere probatorio sull'effettivo svolgimento di attività non lucrativa grava sull'ente, escludendo la rilevanza di meri requisiti formali come l'affiliazione al CONI. L'inosservanza sostanziale delle regole associative esclude i benefici fiscali.

Keywords: ASD, Benefici fiscali, Affiliazione

L'associazione si configura quale contratto tra due o più persone fisiche che si uniscono per realizzare uno scopo comune, impiegando i mezzi patrimoniali ritenuti necessari al raggiungimento dello scopo medesimo. Il perfezionamento dell'accordo contrattuale, secondo le regole di diritto comune, si realizza quando l'accettazione (dell'associazione: lo statuto individua nel consiglio direttivo o in quello deliberativo l'organo competente ad accogliere la domanda) giunge formalmente a chi ha fatto l'offerta (l'associato che formula la richiesta di adesione). Dal momento in cui si perfeziona il contratto associativo, gli associati godono dei diritti e sono obbligati a rispettare i doveri stabiliti negli statuti.

L'organizzazione delle associazioni è assicurata dalla presenza di alcuni organi fondamentali, quali l'assemblea degli associati, l'organo di amministrazione e l'organo di controllo, ancorché quest'ultimo risulti obbligatorio soltanto al ricorrere di taluni parametri previsti dal Codice del Terzo Settore per gli Enti iscritti nel RUNTS (cfr. Nota Ministero Lavoro e Politiche Sociali, 22 dicembre 2023, n. 14432). L'assemblea degli associati è l'organo sovrano, attraverso il quale si esprime il principio democratico di partecipazione dei singoli associati ai processi decisionali interni. I principi di democraticità, pari opportunità e uguaglianza di tutti gli associati, principi inderogabili di tutti gli enti del Terzo settore costituiti in forma associativa, impongono agli statuti di assicurare a qualunque associato, indipendentemente dalla suddivisione della base associativa in "categorie" differenziate tra loro, la possibilità di partecipare, in condizioni di parità con gli altri, alla definizione degli indirizzi associativi e alla composizione degli organi sociali. Pertanto, è assolutamente contrario ai principi dell'ordinamento che solo alcuni associati (quelli che nel caso sopra esposto erano definiti "effettivi" ed eventualmente i cd. "privilegiati") abbiano la pienezza dell'elettorato attivo (cfr. nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 18244 del 30 novembre 2021).

Tra le competenze inderogabili dell'assemblea degli associati, rientrano l'approvazione delle linee di indirizzo generali dell'associazione, l'elezione degli organi sociali, nonché l'approvazione del rendiconto/bilancio di esercizio. A ciò si aggiunga che qualora l'associazione risulti iscritta nel Runts e ricorrano talune condizioni di natura dimensionale, essa è tenuta ad approvare e depositare anche il bilancio sociale, che deve essere redatto secondo le linee guida elaborate dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali. La discussione e successiva approvazione delle linee di indirizzo, degli organi sociali e del bilancio sono considerati momenti fondamentali nella dialettica interna alle associazioni, atteso che, in particolare, le linee di indirizzo e i documenti contabili sono la diretta espressione dell'azione, rispettivamente, dell'organo di amministrazione e dell'assemblea sui quali quest'ultima è chiamata a pronunciarsi.

L'organo di amministrazione è espressione diretta della volontà assembleare e, pertanto, i suoi membri devono intendersi eletti dall'assemblea dei soci riuniti in sessione ordinaria sulla base delle indicazioni degli statuti. Questi ultimi possono anche prevedere la nomina di membri designati da enti o organizzazioni esterni alla compagine associativa (membri di diritto), i quali tuttavia non possono rappresentare la maggioranza dell'organo amministrativo. Ove la maggioranza dei componenti di nomina assembleare venga meno, indipendentemente dalla presenza di altri membri nominati, l'assemblea dovrà essere convocata con la massima urgenza consentita, ferma restando la possibilità per lo statuto di collegare la decadenza dell'intero organo al verificarsi di un numero inferiore di cessazioni.

Dell'organo di amministrazione fa parte il Presidente dell'associazione, il quale, in forza del principio di democraticità, viene eletto a seguito di una manifestazione della volontà assembleare, sia essa diretta ovvero indiretta. Deve ritenersi, quindi, contraria ai principi giuridici, in quanto lesiva del necessario primato assembleare, ogni previsione statutaria che, lungi dal configurare un concorso di tutti gli associati alla nomina del presidente dell'associazione, mediante gli istituti di democrazia diretta o indiretta di cui si è detto, riservi, al contrario, quest'ultima, ad esempio, ad una parte degli associati, ad un soggetto esterno o la affidi ad un'estrazione a sorte (cfr. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, nota n. 7511 del 7 giugno 2021).

Si ricorda comunque che, anche nell'ipotesi di elezione indiretta del presidente, proprio perché tale individuazione è comunque fondata su di una volontà assembleare, deve rimanere intatto in capo all'assemblea il potere di revoca nei confronti del presidente, al pari delle competenze dell'assemblea in tema di responsabilità. Agli statuti delle associazioni è dunque attribuito il compito di prevedere i rimedi possibili per poter assicurare in ogni momento il funzionamento democratico delle associazioni.

In quest'ottica, non appare infatti percorribile l'ipotesi di applicare nelle associazioni l'istituto della cooptazione di cui all'art. 2386 del codice civile, in caso di decesso, decadenza, revoca o dimissioni di uno o più membri dell'organo di amministrazione. L'art. 2386 cod. civ. dispone, in via ordinaria, che nelle società di capitali, qualora nel corso dell'esercizio vengano a mancare uno o più amministratori, i rimanenti provvedano alla loro sostituzione, con deliberazione approvata dal collegio sindacale, fino alla prima assemblea utile: quest'ultima può confermarli oppure revocarli. La previsione è applicabile a condizione che la maggioranza degli amministratori rimanga di nomina assembleare.

Ove gli amministratori nominati dall'assemblea dei soci risultino in parità o in minoranza, i consiglieri in carica devono convocare l'assemblea per la sostituzione dei componenti mancanti. Le suddette disposizioni non necessitano di una apposita previsione statutaria.

In forza delle caratteristiche sopra brevemente richiamate (principio di democraticità, in primis), l'ordinamento giuridico, ivi compreso quello fiscale, ha inteso riconoscere alle associazioni, specie quelle sportive dilettantistiche, una serie di agevolazioni fiscali, ritenute funzionali alla promozione delle finalità perseguite dai medesimi sodalizi.

Tuttavia, non di rado, si registrano casi in cui l'organizzazione associativa non rispetti ovvero non presenti quelle caratteristiche ritenute necessarie e obbligatorie dall'ordinamento giuridico ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali. Sul punto, recentemente, l'Agenzia delle Entrate ha revocato i benefici fiscali ad un'associazione sportiva dilettantistica, ente non commerciale ai sensi del dpr 917/1986, in quanto l'associazione non presentava gli elementi di democraticità e di effettiva partecipazione degli associati alla vita del sodalizio sportivo. Nello specifico, l'Agenzia contestava il fatto che all'assemblea partecipasse un numero esiguo di soci, in larga parte rappresentati dai membri del consiglio direttivo e non in regola con il versamento della quota associativa.

Contro le sanzioni comminate dall'Agenzia delle Entrate, l'associazione proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale, che accoglieva le doglianze dell'associazione, ritenendo priva di fondamento la revoca dei benefici fiscali di cui alla legge n. 398/1991 disposta dall'Ufficio. L'Agenzia proponeva appello innanzi alla Commissione Tributaria regionale, evidenziando la carente valutazione complessiva degli elementi probatori avanzati in giudizio e ribadendo i rilievi sollevati con l'avviso di accertamento impugnato. Il giudice del gravame respingeva l'appello proposto dall'Ufficio, ribadendo l'illegittimità delle riprese a tassazione di cui all'avviso di accertamento.

Ad esito di quest'ultima censura, l'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione, sul quale si è pronunciata la Corte di Cassazione, Civ. Ord., Sez. 5, con l'ordinanza n. 5883 di data 5 marzo 2025, che ha ritenuto fondato il motivo del ricorso in quanto:

1. Le agevolazioni fiscali non dipendono dal rispetto formale della qualificazione giuridica di associazione non lucrativa;
2. Le agevolazioni fiscali discendono anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sull'associazione contribuente;
3. Tale onere non può dirsi soddisfatto dal dato, "del tutto estraneo e neutrale, dell'affiliazione al CONI";
4. Non è, dunque, sufficiente la "sussistenza di meri requisiti formali", in quanto occorre valutare "in concreto l'attività svolta dall'associazione";
5. In questo senso, le agevolazioni fiscali non possono essere riconosciute laddove l'associazione non rispetti le clausole riguardanti la vita associativa (democratica).

L'ordinanza in oggetto conferma, in ultima analisi, la necessità (rectius: l'obbligo) per le associazioni di conformarsi alle clausole statutarie in modo sostanziale e non soltanto formale: la vita associativa e, conseguentemente, l'assetto di governance democratica che essa impone, risultano essere la conditio sine qua non affinché possano considerarsi legittime le agevolazioni fiscali fruitive dalle associazioni sportive.