

REGIME FISCALE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE: PREVALE IL CRITERIO DELLA SOSTANZA SULLA FORMA



Analisi della sentenza della Corte di Cassazione n. 38800 del 22 ottobre 2024

Tempo di lettura: 9'

Beatrice Masserini
beatrice.masserini@studiocassinis.com

Con una interessante pronuncia pubblicata lo scorso ottobre 2024, la Terza Sezione Penale della Suprema Corte si è occupata del **disconoscimento della natura sportiva dilettantistica di una SSD**.

Con la sentenza n. 38800 del 22.10.2024 la Cassazione ha confermato la **condanna per omessa dichiarazione** ai sensi dell'art. 5 del D. Lgs. n. 74/2000 decisa in sede di merito nei confronti del legale rappresentante di una SSD, poiché ha ritenuto che la stessa, **operando di fatto come ente commerciale, non fosse meritevole dell'applicazione del regime fiscale agevolato**, e ciò sulla base di una lunga serie di indizi.

L'esame della sentenza e, in particolare, della serie di elementi che hanno portato i giudici a confermare la condanna per omessa dichiarazione, offre spunti di estremo interesse per meglio comprendere quali siano quei comportamenti che, seppure presi singolarmente, non sono sufficienti a giustificare la decisione assunta, e tutti insieme considerati sono idonei a formare un quadro solido a fronte del quale sarà difficile ravvisare la natura dilettantistica dell'ente in questione.

Innanzitutto, va evidenziato come la Suprema Corte in tale sentenza abbia, ancora una volta, **richiamato un principio fondamentale** nel panorama fiscale delle SSD e ASD, per

Rilasciare ricevute non nominative non significa che non si tratti di incassi da ricavi istituzionali e non commerciali

cui le esenzioni d'imposta a favore degli enti non lucrativi dipendono non dalla veste giuridica assunta dall'ente stesso, bensì **dall'effettivo esercizio di un'attività senza fine di lucro**, il cui onere probatorio incombe sull'ente interessato, sicché l'agevolazione fiscale non spetta

L'agevolazione fiscale non spetta in base al solo dato formale, bensì all'effettivo svolgimento dell'attività considerata

in base al solo dato formale, bensì all'effettivo svolgimento dell'attività considerata.

Dunque, laddove l'effettivo svolgimento della finalità sportiva dilettantistica non sia riscontrabile nel concreto, a prescindere dall'attività di gestione di palestra, l'aver assunto la veste giuridica di SSD, non fa altro che confermare la finalità di **accedere, indebitamente, al regime fiscale più vantaggioso** previsto per le società sportive dilettantistiche, e, quindi, di evadere il pagamento delle imposte dovute.

Vediamo, ora, quali sono singolarmente gli **indizi** considerati dalla Suprema Corte e quali sono le considerazioni che possiamo formulare riguardo alla fondatezza degli stessi.

1) La società non ha mai manifestato l'opzione per il regime di cui alla Legge 398/1991 in dichiarazione (dei redditi), né ha mai inviato la comunicazione alla SIAE. Inoltre, per quanto riguarda l'esercizio di tale opzione mediante comportamenti concludenti, non sono stati indicati dalla società, né allegati - né tantomeno giudizialmente accertati - elementi integranti detto comportamento.

2) La società gestita dall'imputato nell'arco di ben 4 anni, e cioè dal momento della sua costituzione fino al momento della verifica fiscale, non aveva mai effettuato attività di promozione e diffusione dell'attività sportiva dilettantistica.

3) "non aveva mai tenuto corsi di addestramento per l'avvio o l'educazione allo sport".

4) "non aveva mai partecipato a gare, tornei, campionati o competizioni sportive, né mai ne aveva promosso l'organizzazione".

5) La società svolgeva la propria attività senza soluzione di continuità con la ... Srl, società di natura commerciale all'interno degli stessi lo-

cali. Inoltre, le quote della SRL erano state acquisite nel 2013 dall'imputato insieme a un altro socio e con tale SRL era stato stipulato un contratto di affitto di azienda, subentrando nella gestione della palestra privata".

6) Al momento dell'accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, "gli avventori accedevano alla palestra tramite badge, fruivano di specifiche prestazioni di fitness individuale non riconducibili a pratiche dilettantistiche".

7) "le **ricevute** per tali prestazioni erano impersonali e quindi **non idonee** ad escludere che tra i fruitori ci fossero soggetti non associati".

8) "le attività promozionali promosse dalla società" – sostanzandosi in inviti al pubblico all'iscrizione "in palestra" anche per periodi molto brevi, con scontistica sui corsi di iscrizioni in occasione di determinate festività (ad esempio San Valentino e Halloween) e con un periodo gratuito in caso di procacciamento di ulteriori clienti da parte degli iscritti – avevano il **carattere di offerte commerciali poiché fondate su logiche chiaramente concorrentiali".**

9) "A fronte di tale apparato argomentativo ... il ricorrente ... non ha

allegato elementi di fatto indicativi della coerenza dell'attività svolta con la forma societaria assunta – quali, ad esempio, lo svolgimento di attività tipiche di un'associazione sportiva dilettantistica".

10) "... ha confezionato **censure di natura fattuale**, che, laddove contestano la valutazione della prova in ordine alla attività concretamente svolta dalla società, si limitano ad eccepire, in maniera generica e assertiva, la lacunosità del compendio probatorio, sollecitando una diversa valutazione delle prove, delle quali non viene nemmeno dedotto il travisamento".

11) "l'imputato, dopo pregresse esperienze di società di persone o di capitali, dal 2015 ha continuato a svolgere quelle medesima attività cambiando, però, la forma societaria, optando per la società sportiva dilettantistica".

12) "la società, subito dopo la sua costituzione, **aveva stipulato un contratto di affitto con la ... Srl** (pure riconducibile all'imputato), la quale, **essendo una società di capitali svolgente attività commerciale**, sarebbe stata soggetta all'ordinario regime fiscale in materia di i.v.a.".

È sulla scorta di tutti questi elemen-

ph senivpetro by freepik



Secondo la regola della prevalenza della sostanza sulla forma, la SSD è stata ritenuta alla stregua di un ente commerciale

ti, di fatto cumulativamente considerati, e che i giudici hanno valutato secondo la **regola della prevalenza della sostanza sulla forma**, che la SSD – nonostante la veste giuridica assunta – è stata ritenuta alla stregua di un ente commerciale e, in quanto tale, priva dei requisiti per accedere al regime fiscale agevolato.

Come anticipato, gli elementi considerati dai giudici del merito prima e, dalla Suprema Corte poi, se singolarmente presi, non sono tutti idonei a determinare la riqualificazione di una SSD come ente commerciale, anzi per alcuni di essi sono opportune delle **precisazioni** che andiamo qui di seguito ad evidenziare.

I giustificativi (per es. gli scontrini) che la SSD rilascia ai propri abbonati a fronte degli incassi da abbonamenti o corsi, **non devono essere obbligatoriamente nominativi**, a meno che debbano essere utilizzati per scaricarne il costo nella dichiarazione dei redditi di chi frequenta. Dunque, il rilasciare ricevute non nominative non significa che non si tratti di incassi da ricavi istituzionali e non commerciali.

Le SSD non sono tenute obbligatoriamente a partecipare a gare, tornei, campionati o competizioni sportive, a maggior ragione se non hanno una propria squadra che le possa rappresentare.

Dalla sentenza non si riesce a desumere se la SSD abbia tenuto corsi di addestramento per l'avvio o l'educazione allo sport e se detta attività sia stata inserita nel Registro CONI; se l'**attività svolta è quella di specifiche prestazioni di fitness individuale** tramite ricorso a personal trainers, si tratta pur sempre di **svolgimento di attività sportivo dilettantistica** (ginnastica di vario tipo) riconosciuta dal CONI.



ph freepik

Le critiche mosse alla SSD e che sono sicuramente condivisibili e che ci spingono anche a suggerire i **corretti comportamenti da tenere da parte di ASD/SSD** sono i seguenti:

Decidere di optare per la Legge 398/91 deve essere fatto secondo le corrette modalità. **Tale Legge consente di pagare al 50% l'Iva sui ricavi commerciali** inerenti l'**attività istituzionale** e di non portarsi in detrazione assolutamente l'Iva sui costi, e l'**opzione per tale Legge deve avvenire tramite comunicazione** (anche via raccomandata) alla **SIAE** con apposito modulo, inviando la prima dichiarazione dei red-

diti barrando il quadro VO dell'Iva e mantenendo un comportamento concludente come appena descritto (pagando al 50% l'Iva sui ricavi commerciali e non detraendo mai l'Iva sui costi).

Una persona che inizia a gestire un'attività sportiva tramite una realtà commerciale (SAS, SRL, SNC, Ditta Individuale, ecc.) e che lo fa per tanti anni e ad un certo punto costituisce lei stessa una SSD e stipula un contratto di affitto di azienda tra la realtà commerciale e detta SSD, **assume un comportamento errato duplice**: da un lato crea lei stessa una realtà con agevolazioni fiscali e



opera la **de-commercializzazione dei corrispettivi** ai sensi dell'art. 148, comma 3, TUIR, e che sono pubblicate sul sito del Dipartimento per lo Sport. Quindi, occorre **fare molta attenzione alle metodologie di pubblicità** utilizzate anche tramite il sito web ed i canali social, riportando sempre la ragione sociale di SSD.

Le Conclusioni:

Alla luce di quanto sopra esposto e delle criticità emerse in sede di analisi in tema di legittima applicazione del regime fiscale agevolato di determinazione delle imposte ai fini Ires ed Iva, è bene **osservare il criterio della necessaria trasparenza nella tenuta della contabilità**, provvedere ad una **chiara gestione dei compensi**, procedere ad un costante aggiornamento dello statuto sociale per rispecchiare in modo chiaro le attività istituzionali ed i limiti delle attività commerciali.

La sentenza n. 38800/2024 rappresenta un monito per tutte le ASD/SSD ad una conformità sostanziale alle normative, che non è soltanto una questione di obbligo legale, ma anche di tutela dell'integrità dello sport dilettantistico. **Una gestione trasparente e professionale** non solo evita sanzioni, ma rafforza la fiducia dei frequentatori, degli sponsor e delle istituzioni, comprese quelle preposte ai controlli. ■

LINK ALLA SENTENZA



lavoristiche e non dà in gestione ad un terzo estraneo tale attività (questo sarebbe un comportamento certamente lecito: dare in gestione l'attività ad una SSD estranea), dall'altro lato la stessa persona tramite il contratto di affitto di azienda **paga a sé stessa un canone che rappresenta un forte indizio di distribuzione indiretta di utili** (non percepisce dividendi dalla SSD, ma se li prende in modo indiretto tramite il canone di affitto che paga a sé stessa).

Le **attività promozionali** sono ovviamente consentite anche alle SSD (basti leggere il contenuto della Circolare dell'AE n. 18/E del 2018), ma

devono essere volte alla promozione delle proprie attività sportive e di eventi organizzati a fini sportivi o anche sociali, ma **mai rivolte a prezzi, sconti, offerte commerciali fondate su logiche concorrenziali**.

Dunque, nel caso di ASD o di SSD, la pubblicità è possibile a patto che non sia tesa a "vendere" una attività, ma piuttosto a proporre di associarsi/tesserarsi alla associazione/società per praticare l'attività sportiva. A tale riguardo, è **preferibile che ASD/SSD limitino la pubblicità alle sole discipline sportive riconosciute dal CONI** con le delibere n. 1566, n. 1568 e 1569 per le quali, come noto,

Le attività promozionali delle SSD devono essere volte alla promozione delle proprie attività sportive e di eventi organizzati a fini sportivi o anche sociali