Sentenza del 26/10/2021 n. 30008 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La T. C. F. impugnava gli avvisi di accertamento ai fini IRPEG, IVA e IRAP, relativi gli anni di imposta 2000-2001-2002-2003, emessi dall'Agenzia delle Entrate che disconosceva la qualità di associazione sportiva dilettantistica del soggetto contribuente.

La C.T.P. di Mantova, riuniti i distinti ricorsi dell'associazione, accoglieva le impugnazioni e annullava gli avvisi.

Adita dall'Agenzia delle Entrate, la C.T.R. della Lombardia - con la sentenza n. 75/50/13 del 15/4/2013 - accoglieva l'appello e, riformando integralmente la decisione di primo grado, confermava la legittimità degli atti impositivi.

Avverso tale decisione la T. C. F ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

All'impugnazione ha resistito, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

All'esito dell'adunanza camerale del 9/2/2021 è stato disposto il rinvio alla pubblica udienza in ragione della rilevanza nomofilattica delle questioni concernenti i requisiti formali per fruire del regime fiscale agevolato, la definizione di associazione sportiva nell'ordinamento interno e la nozione di "organismo senza fini di lucro" ai sensi dell'art. 132, paragrafo 1, lettera m), della Direttiva 2006/112/CE (nell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE, Sezione IV, sentenza 10 dicembre 2020, causa C488/18).

Per la trattazione della controversia è stata fissata l'udienza pubblica del 27 maggio 2021; il ricorso è stato trattato e deciso in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, inserito dalla Legge di conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

Il Procuratore Generale ha depositato conclusioni motivate D.L. n. 137 del 2020, ex art. 23, comma 8-bis, chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo la T. C. F deduce (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la violazione o falsa applicazione della L. n. 398 del 1991, art. 1 e della L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 20, per avere la C.T.R. esclusa l'applicabilità del regime fiscale agevolato in ragione della mancata iscrizione dell'associazione sportiva dilettantistica nell'apposito registro istituito presso il

Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI), condizione necessaria (anche se non sufficiente) per fruire delle agevolazioni fiscali previste, non supplita dalla affiliazione ad un ente di promozione sportiva riconosciuto dal Comitato; sostiene la ricorrente che il regime fiscale agevolato non era subordinato all'iscrizione al predetto registro, ma soltanto all'affiliazione, e che sia la disposizione che assegna al Comitato il compito di certificare l'effettiva attività sportiva svolta (D.L. n. 136 del 2004, art. 7), sia la stessa norma istitutiva del registro (L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 20) non erano applicabili, perchè sopravvenute ai periodi di imposta oggetto di accertamento.

Col secondo motivo si censura la decisione (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) per violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111, comma 3, (oggi art. 148) per avere la C.T.R. escluso l'applicabilità della citata disposizione in quanto stando alla sentenza impugnata - l'attività di una palestra non consiste nell'insegnamento o nella pratica di una disciplina specifica affiliata alla relativa federazione nazionale, nè vengono preparati atleti per competizioni dilettantistiche, sicchè le attività svolte in favore degli associati devono essere considerate alla stregua di prestazioni di servizi di natura commerciale, concorrenti alla formazione del reddito.

Entrambe le censure, che per la loro logica connessione possono essere trattate congiuntamente, sono fondate.

2. In ordine al requisito formale prescritto, la C.T.R. lombarda ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate perchè "le associazioni e le società sportive dilettantistiche, in possesso dei previsti requisiti, sono iscritte nell'apposito registro istituito presso CONI, ai sensi della L. n. 289, art. 90, comma 20", mentre "è risultato che... la Federazione Italiana Fitness, a cui è affiliata l'Associazione Top Class Fitness non figura tra le Federazioni sportive del CONI" e "l'affiliazione della Associazione T. C. F al "Movimento Sport Azzurro Italia" riconosciuto dal CONI non sia sufficiente a configurare la richiesta iscrizione, che è cosa ben diversa dalla affiliazione e dal riconoscimento".

In sostanza, il giudice d'appello ritiene che "l'iscrizione al registro CONI, non verificatasi nella fattispecie, rappresenti una condizione necessaria, anche se non sufficiente, per la fruizione delle agevolazioni fiscali a favore del settore sportivo dilettantistico; è quindi necessaria l'iscrizione".

In base all'accertamento in fatto compiuto dal giudice di merito, l'associazione T. C. F aveva una doppia affiliazione, una alla (---) (che non è una federazione sportiva del CONI), l'altra al Movimento Sport Azzurro Italia (ente di promozione sportiva riconosciuto dal CONI).

3. La norma istitutiva del regime fiscale IVA agevolato si rinviene nella L. 16 dicembre 1991, n. 398, art. 1 (Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche), che stabilisce agevolazioni, relativamente alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali svolte, per "le 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 e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore (originariamente) a lire 100 milioni".

L'applicabilità della disposizione è subordinata, innanzitutto, ad un requisito formale e, cioè, all'affiliazione dell'associazione alle federazioni sportive nazionali o a riconosciuti enti nazionali di promozione sportiva.

La C.T.R. ha inteso che l'affiliazione debba consistere necessariamente (e senza possibilità di equipollenti) nell'iscrizione al "registro delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche" istituito presso il CONI dalla L. 27 dice 2002, n. 289, art. 90, comma 20, norma entrata in vigore il:1gennaio 2003 e poco dopo abrogata dal D.L. 22 marzo 2004, n. 72, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 maggio 2004, n. 128.

Già questo sarebbe sufficiente ad inficiare la validità dell'argomentazione su cui si fonda la sentenza della C.T.R., posto che l'"apposito registro" non era espressamente previsto da alcuna disposizione negli anni di imposta 2000, 2001 e 2002, oggetto di accertamento (insieme con l'annualità 2003).

Difatti, l'attuale "Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive dilettantistiche" del CONI trova il suo fondamento normativo nel D.Lgs. 23 luglio 1999, n. 242, art. 5 (Riordino del Comitato olimpico nazionale italiano - C.O.N.I.) e, segnatamente, al comma 2, lett. c) e d) secondo cui "il consiglio nazionale... c) delibera in ordine ai provvedimenti di riconoscimento, ai fini sportivi, delle federazioni sportive nazionali, delle società ed associazioni sportive, degli enti di promozione sportiva, delle associazioni benemerite e di altre discipline sportive associate al C.O.N.I. e alle federazioni, sulla base dei requisiti fissati dallo statuto, tenendo conto a tal fine anche della rappresentanza e del carattere olimpico dello sport, dell'eventuale riconoscimento del CIO e della tradizione sportiva della disciplina; d) stabilisce, in armonia con l'ordinamento sportivo internazionale e nell'ambito di ciascuna federazione sportiva nazionale (o della disciplina sportiva associata; parole aggiunte dal D.Lgs. 8 gennaio 2004, n. 15, art. 1, comma 7), criteri per la distinzione dell'attività sportiva dilettantistica da quella professionistica".

In relazione a quanto previsto dal D.Lgs. n. 242 del 1999, art. 5, comma 2, lett. c) e d), il registro è stato poi istituito con la Delib. consiglio nazionale 11 novembre 2004, n. 1288 (sull'effettività del registro dal 2005, si vedano i precedenti di Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 7202 del 21/3/2017, e Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 33557 del 18/12/2019), anche ai fini di quanto prescritto dal D.L. 28 maggio 2004, n. 136, sopravvenuto art. 7 convertito, con modificazioni, dalla L. 27 luglio 2004, n. 186, secondo cui è attribuita al CONI la qualità di "unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche", tenute ad acquisire apposito riconoscimento del Comitato, il quale "trasmette annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze - Agenzia delle entrate, l'elenco delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi" (si deve poi osservare che la Delib. CONI 19 maggio 2011, n. 52/29 stabilisce che "il riconoscimento provvisorio attribuito ai propri affiliati dalle Federazioni Sportive Nazionali, dalle Discipline Sportive Associate e dagli Enti di Promozione Sportiva per effetto della Delib. di Consiglio Nazionale 11 novembre 2004, n. 1288 anche in carenza della prevista iscrizione al Registro sia da intendere quale riconoscimento definitivo fino al 31/12/2010", così provvisoriamente equiparando all'iscrizione i riconoscimenti effettuati dagli organismi sportivi succitati).

In ordine al requisito formale prescritto nel regime previgente all'istituzione del suddetto registro, dunque, appare evidente che, prima del 2005, non poteva affermarsi - come invece fa la C.T.R. della Lombardia (censurata sul punto dalla ricorrente) l'indispensabilità dell'iscrizione della T. C. F. al registro del CONI in relazione ai periodi di imposta 2000, 2001, 2002 e 2003, oggetto degli atti impositivi.

Con riguardo ai periodi indicati, l'unico requisito formale prescritto dalla L. n. 398 del 1991, art. 1 era costituito, come detto, dall'affiliazione (alle federazioni sportive nazionali o a riconosciuti enti nazionali di promozione sportiva), la quale risulta accertata nella fattispecie de qua dallo stesso giudice d'appello, che, però, ha erroneamente applicato la disciplina legislativa sopravvenuta.

L'indispensabilità, ai fini dell'agevolazione tributaria, del requisito formale - l'iscrizione al registro CONI (successivamente alla sua istituzione, ovviamente) o l'affiliazione a federazioni sportive nazionali o ad enti nazionali di promozione sportiva - è già stata affermata da questa stessa Sezione (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 29401 del 13/11/2019, Rv. 655740-01, e Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 29402 del 13/11/2019), la quale ha escluso che il regime agevolato spetti anche ad un'associazione sportiva non lucrativa non affiliata, ma rientrante nella categoria generale delle associazioni senza scopo di lucro di cui al D.L. n. 417 del 1991, art. 9-bis: "Tra la L. n. 398 del 1991, art. 1 e il D.L. n. 417 del 1991, art. 9 bis esiste invece, evidentemente, un rapporto di specialità: secondo il regime applicabile ratione temporis (ossia prima dell'abrogazione dell'art. 9 bis, intervenuta con il D.Lgs. n. 117 del 2017), le associazioni non lucrative godono del regime agevolativo in virtù dell'estensione operata dall'art. 9 bis, ma, ove tali associazioni abbiano statutariamente un carattere sportivo, continua a trovare applicazione la norma speciale preesistente (la L. n. 398, art. 1) che condiziona tale regime al requisito formale dell'affiliazione".

I precedenti giurisprudenziali ora menzionati, ai quali il Collegio intende dare continuità, si pongono in consapevole contrasto con la decisione di Cass., Sez. 5, Sentenza n. 17119 del 13/11/2003, Rv. 162023-01, secondo cui "L'altro profilo di doglianza, relativo alla mancata iscrizione alla F.G.I., è, del pari, privo di pregio, dovendosi ragionevolmente escludere una interpretazione delle disposizioni in esame che al fine della sussistenza dei presupposti necessari per godere del regime fiscale previsto dalla L. n. 398 del 1991, art. 1 richiedesse necessariamente l'iscrizione alla F.G.I. o ad altre particolari federazioni, dovendosi ritenere sufficiente il concreto svolgimento di attività sportive svolte, senza scopo di lucro, in coerenza con gli scopi statutari, e, potendo, se del caso, l'affiliazione alle federazioni sportive costituire indice emblematico dello svolgimento di particolari attività.".

Oltre a rilevare che la più risalente decisione non sembra affermare un vero e proprio principio di diritto (dato che dalla stessa pronuncia si evince che nella fattispecie allora considerata "era del tutto irrilevante la mancata affiliazione dell'Associazione alla F.G.I., risultando, peraltro, la stessa iscritta al CONI, nonchè ad altre Federazioni Sportive (F.I.P.L.I. e C.S.E.N.)"), come già osservato da Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 29401 del 13/11/2019, si ritiene che l'art. 9-bis, successivamente abrogato, mirasse ad estendere il regime agevolato, già previsto dalla L. n. 398 del 1991 per le sole associazioni sportive dilettantistiche, a tutte le associazioni senza fini di lucro di differente natura (aventi, cioè, uno scopo statutario diverso da quello sportivo), lasciando però inalterata - per le associazioni sportive - la disposizione originaria e, in particolare, il prescritto

requisito soggettivo dell'affiliazione alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti.

4. Ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali (ai fini delle imposte sul valore aggiunto e sui redditi), poi, non è sufficiente il solo possesso del requisito formale.

La giurisprudenza di questa Corte ha costantemente ripudiato il criterio formalistico pretendendo la dimostrazione del presupposto sostanziale, costituito dalla effettiva sussistenza dei requisiti previsti dalla legge: le esenzioni d'imposta a favore delle associazioni non lucrative - e, specificamente, delle associazioni sportive dilettantistiche - dipendono non dalla veste giuridica assunta dall'associazione (o, quantomeno, non soltanto da quella), bensì dall'effettivo esercizio di un'attività senza fine di lucro, sicchè, secondo consolidata giurisprudenza, l'agevolazione fiscale (ma anche quella contributiva) non spetta in base al solo dato formale (estrinseco e neutrale) dell'affiliazione al CONI, bensì per l'effettivo svolgimento dell'attività considerata, il cui onere probatorio incombe sul contribuente (Cass. Sez. 6-5, Ordinanza n. 10393 del 30/04/2018, Rv. 647995-01; Cass., Sez. L, Ordinanza n. 11492 del 30/04/2019, Rv. 653745-01; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 29500 del 24/12/2020; Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 10979 del 9/6/2020; Cass., Sez. L, Ordinanza n. 3476 del 14/2/2020; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 16449 del 5/8/2016; Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 25353 dell'11/11/2020).

La sentenza impugnata - al contrario, per escludere l'applicabilità anche dell'agevolazione D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 111, comma 3, (T.U.I.R.) ratione temporis applicabile (oggetto del secondo motivo) spettante alle associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro - omette completamente di verificare la natura (in tesi, non lucrativa) e di accertare l'attività effettivamente esercitata dalla T. C. F - quando, al contrario, "occorre sempre tenere conto della natura delle attività svolte in concreto" (così Cass., Sez. 5, Sentenza n. 22578 dell'11/12/2012; analogamente, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 22598 del 20/10/2006) - e ricorre a una motivazione astratta e stereotipata in base alla quale un'associazione sportiva dilettantistica che gestisce una palestra sarebbe sempre esclusa dall'ambito applicativo della norma in quanto in una palestra "non viene insegnata e/o praticata una disciplina specifica affiliata alla relativa federazione nazionale, non vengono preparati atleti per competizioni dilettantistiche, ma vengono offerti servizi vari quali, ad es. corsi di aerobica, step, danza, sala macchine: si aggiunga che i servizi offerti non implicano una necessaria continuità - tipica di una disciplina sportiva dilettantistica - ben potendo ill cliente-socio circoscrivere a limitati periodi la frequenza".

La motivazione della C.T.R. incorre in violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 (oggi 148), commi 2 e 3, perchè - come detto - non compie un accertamento in concreto riguardo - alla natura della Top Class Fitness quale "organismo senza fine di lucro", ai fini dell'art. 132, comma 1, lett. m), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, - all'attività svolta (escludendo aprioristicamente che costituisca attività sportiva quella svolta in qualsiasi palestra), - alle "attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti" (che, ai sensi dell'art. 111 T.U.I.R., comma 3 non si considerano commerciali), nonchè alle "cessioni di beni e (al)le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione

delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto" (che, a norma art. 111, T.U.I.R., comma 2 si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali).

5. La Direttiva 2006/112/CE, conformemente ai suoi artt. 411 e 413, ha abrogato e sostituito, a decorrere dal 1 gennaio 2007, la normativa dell'Unione in materia di IVA, in particolare la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

L'art. 132, paragrafo 1, della citata Direttiva 2006/112, contenuto nel capo 2, intitolato "Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico", del titolo IX della stessa direttiva, dispone che gli Stati membri esentino: "m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica".

La disposizione è stata recentemente oggetto di interpretazione da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza del 10 dicembre 2020, causa C-488/18, Golfclub Schloss Igling eV: "L'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che non è dotato di effetto diretto, con la conseguenza che, se la legislazione di uno Stato membro che traspone tale disposizione esenta dall'imposta sul valore aggiunto soltanto un numero limitato di prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, detta disposizione non può essere direttamente invocata dinanzi ai giudici nazionali, da un organismo senza fini di lucro, per ottenere l'esenzione di altre prestazioni strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica che tale organismo fornisce alle persone che praticano dette attività e che tale normativa non esenta.:"; "L'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che la nozione di "organismo senza fini di lucro", ai sensi di tale disposizione, costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione, la quale esige che, in caso di scioglimento di tale organismo, quest'ultimo non possa distribuire ai suoi membri gli utili che ha realizzato e che superano le quote di capitale versate da detti membri nonchè il valore corrente dei contributi in natura dagli stessi conferiti.".

Dalla pronuncia della Corte UE si evince che la Direttiva non impone agli Stati l'esenzione da IVA per determinati soggetti e che, dunque, specularmente non attribuisce agli organismi senza fine di lucro un diritto pretensivo al beneficio fiscale.

Di contro, è vincolante nell'ordinamento interno la nozione Eurounitaria di "organismo senza fini di lucro", la quale prevede, quale requisito indefettibile, la previsione che l'ente non possa, in caso di scioglimento, distribuire ai suini membri gli utili che ha realizzato e che superano le quote di capitale versate da detti membri nonchè il valore corrente dei contributi in natura dagli stessi conferiti.

La normativa sovranazionale, dunque, introduce, per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali, un ulteriore requisito formale e, cioè, che l'atto costitutivo o lo statuto escludano la devoluzione dei beni dell'ente collettivo disciolto agli associati.

Nel diritto interno l'art. 31 c.c., comma 2, (norma generale sulle associazioni) prevede tale evenienza solo in via residuale e per le sole associazioni dotate di personalità giuridica, dato che le associazioni non riconosciute sono regolate dagli accordi degli associati ex art. 36 c.c..

Il requisito per la qualifica Eurounitaria di "organismo senza fini di lucro", rilevante ai fini IVA, trova invece un preciso riscontro, nell'ordinamento nazionale, nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 7, introdotto dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 5, comma 2, il quale ricollega la norma di favore del comma 4, secondo periodo (relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese in favore degli associati - pur se verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto - in conformità alle finalità istituzionali delle associazioni sportive dilettantistiche), all'adozione di specifiche clausole contenenti, tra l'altro, l'"obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui alla L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 190", e salvo diversa destinazione imposta dalla legge" (lett. b della succitata disposizione).

Analoga disposizione è dettata, per le imposte dirette, dal D.P.R. n. 917 del 1986, (TUIR), art. 111, comma 4-quinquies, (oggi art. 148, comma 8) anch'esso introdotto dal D.Lgs. n. 460 del 1997 (art. 5, comma 1) che subordina il beneficio fiscale (art. 148, comma 3, TUIR: "Per le associazioni... sportive dilettantistiche... non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli... associati...") all'inserimento della citata clausola negli statuti e negli atti costitutivi.

Alla formale conformità delle regole associative al dettato legislativo - che assume la valenza di norma esplicativa della nozione Eurounitaria di "organismo senza fini di lucro" (alla quale la legislazione e l'interpretazione normativa devono adeguarsi) - si aggiunge, poi, l'esigenza di una verifica in concreto sull'attività svolta al fine di evitare che lo schema associativo (pur formalmente rispettoso degli ulteriori requisiti prescritti dal vigente D.P.R. n. 917 del 1986, art. 148, comma 8, lett. a), c), d), e) ed f) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 7) sia di fatto impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associata.

6. Riguardo alla definizione di attività sportiva, rilevante ai fini del riconoscimento dei benefici fiscali in parola, il giudice d'appello oltre all'omesso accertamento in concreto delle attività svolte presso la T. C. F - ha ritenuto di qualificare come sport l'insegnamento e la pratica di "una disciplina specifica affiliata alla relativa federazione nazionale" necessariamente esercitata con "continuità... (e non) a limitati periodi".

Pur mancando nell'ordinamento interno una definizione normativa di "sport", l'astratta qualificazione data dalla C.T.R. lombarda non è conforme all'elaborazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che è stata chiamata ad interpretare proprio la nozione di attività sportiva rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Nell'ambito dell'interpretazione della già citata Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'IVA, la Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 26 ottobre 2017, causa C-90/16, The English

Bridge Union Limited contro Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ha così statuito: "Per quanto riguarda, anzitutto, il significato della nozione di "sport" nel linguaggio corrente, quest'ultima designa solitamente... un'attività di natura fisica o, in altri termini, un'attività caratterizzata da una componente fisica non irrilevante.... L'esame del contesto dell'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della direttiva 2006/112 depone pertanto a favore di un'interpretazione secondo la quale la nozione di "sport" contenuta in tale disposizione si limita ad attività corrispondenti al significato abituale del termine "sport", le quali sono caratterizzate da una componente fisica non irrilevante, senza estendersi a tutte le attività che, per un aspetto o per un altro, possano essere associate a detta nozione. Per quanto riguarda infine la finalità dell'art. 132, paragrafo 1, lett. m), di tale direttiva, si deve ricordare che detta disposizione intende favorire talune attività di interesse generale, vale a dire servizi strettamente collegati con la pratica sportiva o con l'educazione fisica, prestati da enti senza fini di lucro a soggetti praticanti lo sport o l'educazione fisica, e mira, quindi, a promuovere tale pratica in ampi strati della popolazione... l'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della direttiva 2006/112 non esige, per la sua applicabilità, che l'attività sportiva sia praticata ad un determinato livello, per esempio a livello professionale, e neppure che l'attività sportiva in esame sia praticata secondo determinate modalità, ad esempio in modo sistematico o organizzato o finalizzato a partecipare a competizioni sportive (sentenze del 21 febbraio 2013, Zamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punto 22, nonchè del 19 dicembre 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punto 19)".

In un precedente arresto giurisprudenziale (sentenza del 21 febbraio 2013, causa C-18/12, Mesto Zamberk contro Financni reditelstvì v Hradci Kralovè, divenuto Odvolacì financni reditelstvi) la stessa Corte di Giustizia UE - nel riconoscere che l'accesso ad un parco acquatico che metta a disposizione dei visitatori non solo installazioni per l'esercizio di attività sportive, ma anche altri tipi di attività distensive o ricreative può costituire una prestazione di servizi strettamente connessa con la pratica sportiva - ha affermato che "l'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della direttiva IVA non esige, per la sua applicabilità, che l'attività sportiva sia praticata ad un determinato livello, per esempio, a livello professionale, e neppure che l'attività sportiva in esame sia praticata secondo determinate modalità, ad esempio, in modo sistematico o organizzato o finalizzato a partecipare a competizioni sportive, purchè tuttavia l'esercizio di tale attività non rientri in un contesto puramente distensivo e ricreativo. Per quanto riguarda lo scopo dell'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della direttiva IVA, occorre rilevare che tale disposizione intende favorire talune attività di interesse generale, vale a dire servizi direttamente collegati con la pratica sportiva o con l'educazione fisica, prestati da enti senza fini di lucro a soggetti praticanti lo sport o l'educazione fisica. In tal senso, detta disposizione mira a promuovere tale pratica in ampi strati della popolazione. Orbene, un'interpretazione della disposizione medesima che limitasse l'ambito di applicazione dell'esenzione ivi prevista alle sole attività sportive praticate in modo organizzato, sistematico o finalizzato alla partecipazione a competizioni sportive sarebbe contraria a detto obiettivo. Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che attività sportive non organizzate, non sistematiche e non finalizzate alla partecipazione a competizioni sportive possono essere considerate pratica sportiva ai sensi di tale disposizione".

Proprio dalla giurisprudenza Eurounitaria si evince, dunque, l'erroneità delle statuizioni contenute nella sentenza impugnata, posto che:

- per essere considerata "sportiva" l'attività in esame deve essere di "natura fisica" e, cioè, "caratterizzata da una componente fisica non irrilevante";

- non è necessario, al fine di godere del regime agevolato individuato dalla menzionata direttiva, che vengano preparati atleti per le gare, poichè non è richiesto che "l'attività sportiva sia praticata ad un determinato livello" o che l'esercizio fisico sia "finalizzato a partecipare a competizioni sportive";

- non si richiede che lo sport sia praticato con continuità, atteso che l'attività non deve essere necessariamente "praticata secondo determinate modalità, ad esempio in modo sistematico o organizzato";

- può rivestire la qualità di ente ex art. 132, paragrafo 1, lett. m) della citata direttiva (nella sua definizione giurisprudenziale) anche un organismo che non si limiti a porre a disposizione degli utenti soltanto installazioni per l'esercizio di attività sportive, ma che svolga anche altre attività distensive o ricreative, purchè strettamente connesse con la pratica sportiva.

7. Dall'excursus normativo e giurisprudenziale sopra riportato emerge che la C.T.R. ha errato nel ritenere aprioristicamente (e in astratto) esclusa l'attività di una palestra dal novero delle attività sportive dilettantistiche, per le quali - se svolte da enti privi di fini lucrativi (rectius, organismi senza fine di lucro, conformemente alla legislazione UE) - sono previste le citate agevolazioni fiscali.

Piuttosto, l'accertamento sulla spettanza di tali agevolazioni deve essere compiuto in concreto, con onere probatorio a carico del contribuente, esaminando le attività sportive effettivamente praticate nella palestra, le modalità con cui le prestazioni dell'ente sono erogate e l'effettiva sussistenza delle caratteristiche soggettive dell'associazione sportiva, tra le quali - oltre al divieto, in caso di scioglimento, di distribuzione ai membri degli utili realizzati, come prescritto dall'art. 132, comma 1, lett. m), della Direttiva 2006/112/CE (nell'interpretazione fornita dalla sentenza del 10 dicembre 2020 della Corte di Giustizia UE, causa C-488/18, Golfclub Schloss Igling eV.) - la conformità alle altre clausole prescritte dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 148, comma 8, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 7, affinchè un ente collettivo privo di finalità lucrative possa godere dei benefici fiscali (in tema, ad esempio, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15323 del 6/6/2019 e altre pronunce coeve hanno escluso "dai suddetti benefici quella compagine sportiva che, gestore di palestra, esiga dalle persone aventi la veste formale di associati un corrispettivo proporzionale all'attività erogata in loro favore e le escluda da tutte le scelte decisive per la vita dell'associazione, trattandosi di caratteristiche che equiparano in tutto la suddetta compagine ad un imprenditore commerciale").

8. In conclusione, il ricorso di T. C. F. è accolto: la sentenza impugnata è cassata con rinvio, per nuovo esame, alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, alla quale si demanda altresì la liquidazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso;

cassa la decisione impugnata con rinvio alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, il 27 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 ottobre 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza