

## Sentenza del 23/11/2023 n. 986 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche Sezione/Collegio 4

### Intitolazione:

Ente non commerciale - il disconoscimento può derivare solo dall'esercizio di una attività commerciale per un lasso di tempo significativo, superiore ad un singolo esercizio.

### Massima:

La possibilità di disconoscere la qualifica di ente non commerciale di un'associazione sportiva dilettantistica (e l'applicazione del conseguente regime fiscale di favore) deriva dallo svolgimento in maniera prevalente di attività commerciale nell'arco di un lasso temporale significativo, che interessi più esercizi. Il mero svolgimento di attività commerciale prevalente per un solo esercizio non è idoneo, infatti, a dare luogo alla perdita di tale qualifica; solo se lo svolgimento prevalente dell'attività commerciale interessa un lasso temporale più ampio e significativo allora può verificarsi tale perdita. Nel caso oggetto di controversia, quindi, è stata confermata l'agevolazione ad una associazione sportiva dilettantistica affiliata al CONI, trattandosi oltretutto di un'associazione che ha svolto e svolge un'ampia ed importante attività di promozione sportiva in favore di un considerevole numero di tesserati, senza fine di lucro. L'onere probatorio incombe sulla contribuente: la verifica deve riguardare gli aspetti sostanziali dell'attività, in primis la circostanza che pacificamente l'attività "istituzionale" svolta da parte contribuente è quella volta a realizzare lo sviluppo e la promozione dello sport dilettantistico anche con riferimento al settore giovanile, destinata soltanto ai propri tesserati e non a terzi che dell'associazione non fanno parte. Inoltre deve essere garantita la democraticità nel funzionamento.

### Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO Il presente giudizio riguarda un appello dell' Agenzia Entrate di Ancona avverso sentenza n. 861/2017 della CTP di Ancona in data 7 aprile / 15 maggio 2017, con cui, in accoglimento parziale di ricorso della ASD Sp., con sede ad Osimo, nei confronti di avviso di accertamento per IRES, IVA ed IRAP relative all' anno di imposta 2010, con il quale l' Agenzia Entrate di Ancona a seguito di verifica della S.I.A.E., disconosceva i benefici di cui alla L. 398/1991 (Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche) e considerava i proventi dell' associazione come derivanti da attività commerciale, non riconosceva alla contribuente la natura di ASD per violazione del principio di democraticità ma operava delle rettifiche a quanto accertato dall' Ufficio. Avverso la citata sentenza proponeva tempestivo appello l' Agenzia Entrate di Ancona, che invocava declaratoria di legittimità e fondatezza del recupero erariale, sostenendo tra l' altro che la sentenza è evidentemente contraddittoria, poiché disconosce ex art. 148 TUIR le agevolazioni per gli enti di tipo associativo, in forza delle violazioni del principio di democraticità ( l' assemblea dei soci si è riunita una sola volta nel 2010, per approvare il rendiconto 2009, e le delibere riguardanti l' attività dell' associazione venivano prese, senza essere sottoposte al voto dei soci, dal Consiglio Direttivo composto da 4 soci ) ma, al contempo, accorda l' esonero da tassazione ex artt. 67 e 69 TUIR ai compensi erogati mensilmente a 15 soci quale "indennità attività organizzativa" ( secondo l' Ufficio, trattasi di distribuzione indiretta di utili da parte dell' Associazione, espressamente vietata dall' art. 148 c. 8 lett. a) TUIR, pena la revoca delle agevolazioni spettanti ), sulla base della tutela dell' affidamento generato dall' apparenza; contestando inoltre l' intero capo che accorda lo scorporo dell' IVA, sia che venga inteso come parzialmente a favore della parte ( scorporo delle sole quote tesseramenti ), sia che s' intenda scorporo sull' intero volume di affari. A sua volta, l'ASP Sp. si costituiva in giudizio depositando dapprima comparsa contenente appello incidentale e successivamente memorie illustrative, con cui confutava l' appello principale eccependone l' inammissibilità per mancanza di specificità dei motivi, consistenti in mera reiterazione degli argomenti spesi in primo grado e l' infondatezza, per piena deducibilità dei compensi erogati agli istruttori ed in quanto le quote associative corrisposte sono comprensive di IVA, anzi irrilevanti trattandosi di ASD, ed incidentalmente instava per la declaratoria di nullità dell' avviso di accertamento firmato da funzionario delegato senza allegazione di delega ed in carenza di potere e per violazione del principio del contraddittorio, compreso sia prima dell' emissione che dopo la notifica dell' avviso di accertamento, nel merito insistendo per la piena sussistenza della democraticità della vita associativa e per l' irrilevanza dei dubbi di tracciabilità su due sole operazioni per importi non rilevanti a fronte di flussi di denaro assai numerosi gestiti dalla ASD, ribadendo che la corresponsione di indennità organizzative a 15 soci sono giustificate dalla enorme mole di lavoro da portare avanti e non celano utili distribuiti e che contrariamente a quanto sostenuto dall' Ufficio e ripreso dalla CTP, non vi è stata alcuna perdita per €32.332,83 posto che dalla lettura del rendiconto, compilato con il criterio di cassa, l' esercizio finanziario si era aperto e si era chiuso con un avanzo di cassa. La controversia veniva celebrata in pubblica udienza. MOTIVI DELLA DECISIONE L' appello è infondato e va respinto, mentre va accolto nel merito l' appello incidentale con conseguente riforma parziale della sentenza n. 861/2017 della CTP di Ancona e, per l'effetto, annullamento dell' avviso di accertamento in disamina. Limitando ex art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), la trattazione alle sole questioni - di fatto e di diritto - rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata, il Collegio osserva che l'art. 1 L. 398/1991 ha introdotto un regime fiscale agevolato in favore delle associazioni sportive "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" che per l'anno in questione non dovevano essere di importo superiore a 250.000 Euro. L'art. 148 D.P.R. 917/86 prevede inoltre che nel caso di dette associazioni sportive dilettantistiche "non

si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali". L'accertamento delle prerogative per il godimento di tali agevolazioni deve essere compiuto sia sul piano formale, essendo richiesto che i relativi presupposti risultino dall'atto costitutivo o dallo statuto dell'associazione, sia sul piano sostanziale, con l'ulteriore premessa che è onere della parte che richiede l'agevolazione dimostrare di avere i requisiti necessari al suo godimento. Come affermato dalla giurisprudenza di merito (Comm. trib. reg. Torino, (Piemonte) sez. II, 03/08/2022, n.818) "i benefici fiscali spettanti alle associazioni sportive dilettantistiche devono essere accordati, quando emerga sia il profilo formale dell'affiliazione, che indica già un implicito riconoscimento ed esame ai fini sportivi, ma soprattutto il profilo sostanziale dell'aderenza dell'attività effettivamente svolta alla promozione sportiva dichiarata". Detta prova nel caso di specie risulta fornita, tenuto conto dell'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica) e dell'affiliazione al CONI ( non è in discussione il riconoscimento dell' ASD da parte del CONI, mai revocato ), ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente: in proposito, sono rilevanti gli aspetti sostanziali dell'attività, in primis la circostanza che pacificamente l'attività "istituzionale" svolta da parte contribuente è quella volta a realizzare lo sviluppo e la promozione dello sport dilettantistico ( mediante organizzazione di tornei di calcio a 5 e calcio a 7, cura dell' aspetto logistico in tutte le sue manifestazioni, messa a disposizione dei campi presi in affitto, remunerazione degli arbitri e degli organizzatori coinvolti nelle iniziative ), anche con riferimento al settore giovanile, destinata soltanto ai propri tesserati ( in numero di oltre 2900 ) e non a terzi che dell'associazione non fanno parte (dal che la struttura associativa non si presenta come una "copertura" di un'attività commerciale aperta indistintamente al pubblico). Dunque, in altre parole, trattasi di un' associazione che ha svolto e svolge un' ampia ed importante attività di promozione dello sport in favore di quasi 3000 tesserati. Inoltre, premesso che l'avviso di accertamento in disamina contempla un solo esercizio finanziario, la recente Ordinanza n. 17026 della Corte di Cassazione, pubblicata il 16 giugno 2021 ha statuito che le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di "ente non commerciale" nel caso in cui svolgano attività commerciale in misura prevalente rispetto all'attività istituzionale per più di un periodo di imposta. Già questo recente arresto giurisprudenziale appare sufficiente a confutare l' accertamento impugnato , nel quale non vi è traccia di asserita attività commerciale condotta per più anni. Ancora, la S.C. si è espressa nel senso che "In tema di accertamento, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di disconoscere la qualifica di ente non commerciale di un'associazione sportiva dilettantistica e, conseguentemente, l'applicazione del regime fiscale di favore riservato a tali enti, in ragione dello svolgimento di (prevalente) attività commerciale nell'arco di un significativo lasso temporale che interessi più esercizi atteso che il mero svolgimento di prevalente attività commerciale per un solo esercizio non è idoneo a dare luogo alla perdita di siffatta qualifica, ma ciò non toglie che possa verificarsi la perdita di tale qualifica qualora lo svolgimento prevalente dell'attività commerciale interessi un più ampio e significativo lasso temporale" (Cassazione civile sez. trib., 14/12/2021, n.39789; cfr. anche Comm. trib. reg. Torino, (Piemonte) sez. III, 08/08/2022, n.836). Circa la democraticità dell' attività, il numero dei soci ammonta a 24 unità, gran parte dei quali partecipa fattivamente alla vita associativa, con mansioni eterogenee riportate in elenco allegato, gestendo la promozione sportiva per 2940 tesserati e giustificando il riconoscimento di indennità variabili a 15 di essi; l' attività gestoria è delegata ad un Consiglio Direttivo di 4 membri ( che non potendo assolvere autonomamente a tutte le incombenze organizzative, si avvale delle quotidiane attività gestionali svolte da 15 soci ), ma in occasione dell' assemblea annuale di approvazione del bilancio, ognuno ha possibilità di manifestare il proprio dissenso sull' operato dell' associazione; per completezza, sono state versate in atti dichiarazioni sostitutive dei soci tese a corroborare la piena possibilità di partecipazione alla vita a associativa ed alle attività della ASD da parte degli stessi (come rilevato dalla S.C. - Cassazione civile sez. trib., 16/05/2019, (ud. 29/03/2019, dep. 16/05/2019), n.13174 -, "nel pieno rispetto della "parità di armi" tra fisco e contribuente, il diritto vivente ammette l'introduzione indiziaria nel processo tributario di dichiarazioni rese da terzi in sede extra processuale (Corte Cost. 18 del 2000; Cass. n. 20028 del 30/9/2011), sebbene esse non siano assunte o verbalizzate in contraddittorio da nessuna norma richiesto (Cass. 21812 del 5/12/2012; Cass. n. 960 del 21/1/2015)". In definitiva, non sussistono dubbi circa l'effettivo funzionamento dell'Organo Sovrano (l'assemblea dei soci), l'effettiva convocazione di tutti i soci e la regolare approvazione dei rendiconti. Inoltre, per quanto consti, la gestione dell'Ente è risultata trasparente e condivisa (come imposto dalla legge e come previsto dallo Statuto). Come noto, il requisito della democraticità richiede una valutazione, da effettuare caso per caso, delle concrete modalità operative in capo alla singola associazione sportiva dilettantistica. La contribuente ha dimostrato che nella conduzione dell'associazione fossero rispettati quei principi di "democraticità" previsti dal legislatore e ha tenuto una regolare contabilità: ne consegue quindi l'inevitabile conferma dei benefici fiscali di favore previsti per gli enti associativi. In secondo luogo, non risultano compiute violazioni "sostanziali" alla normativa agevolativa. Anzitutto, l' Ufficio riconosce di aver verificato il rispetto sostanziale dei contenuti statuari. L'associazione risulta essersi conformata all'[art. 148 D.P.R. 917/1986](#) laddove non risultano svolte prestazioni in favore di soggetti terzi non tesserati, non risulta l'esercizio di attività complementari rispetto a quella principale di associazione sportiva dilettantistica, non risultano introiti diversi rispetto alle quote di tesseramento dei singoli associati, alle quote gara ed alle iscrizioni alle manifestazioni sportive e dei proventi pubblicitari. Nella sostanza non è stata compiuta alcuna distribuzione di utili (non essendo tali le indennità erogate per la complessa ed impegnativa attività organizzativa, come peraltro ammesso dall' Agenzia Entrate che, nel processo verbale in contraddittorio dell' 11 maggio 2016, aveva riconosciuto che le attività svolte dai soci a beneficio della ASD potevano essere ricondotte nell' alveo di prestazioni di servizi deducibili fiscalmente ), non risultano trasmissioni di quote, prelevamenti illeciti. E la parte ha rispettato la disposizione che impone la redazione del rendiconto economico-finanziario, ha redatto e conservato la documentazione contabile confluita in esso, così che non è stato inibito all'Ufficio alcun controllo sulla regolarità dell'associazione, avendo quest' ultima aderito all' invito dell' Ufficio e presentato libro dei verbali dell' assemblea e del Consiglio Direttivo, libro soci, fatture/ricevute attive e passive per l' anno 2010, estratti conto, registri IVA, contratti, assicurazioni, comodati, elenco dei tesserati, ricevute e contratti relative alle indennità per gli organizzatori ed i direttori di gara. In particolare, giova ribadirlo, la ASD ha tenuto una contabilità regolare ed annualmente è stato redatto ed approvato dall' assemblea dei soci il rendiconto economico e finanziario secondo le

disposizioni statutarie. Come detto, sono stati tra l' altro prodotti gli elenchi dei soci nonché i verbali delle assemblee e del consiglio direttivo, così da dimostrare la democraticità dell'associazione, non essendo del resto richiesta dalla norma una forma inderogabile per la convocazione dei soci e delle assemblee; per inciso, eventuali irregolarità in tema di convocazione o verbalizzazione delle assemblee sarebbero superate dal regime di informalità che caratterizza le associazioni sportive e, comunque, avrebbero rilievo soltanto interno all'associazione. A conferma di quanto ritenuto da questa Corte, va detto che nella sentenza n. 1278/2021 del 18 maggio / 26 ottobre 2021 (sebbene allo stato non definitiva) la sezione 3 della CTR Marche, occupandosi di avviso di accertamento relativo all' anno d' imposta 2012 nei confronti dell'ASD Sp., ha motivatamente concluso ritenendo "infondata e, quindi, illegittima la decadenza della ASD Sp. dalle agevolazioni di cui alla L. 398/91, decretata dall' Ufficio nel gravato avviso di accertamento e, conseguentemente, ne deve essere confermata la natura di ente associativo non commerciale". Alla luce delle considerazioni sopra esposte deve concludersi per l'applicabilità del regime agevolato e il riconoscimento della natura non commerciale dell'associazione, in accoglimento in parte qua dell'appello incidentale. Per l'effetto deve essere riformata la sentenza di primo grado. La compensazione delle spese risulta giustificata in considerazione della natura e della complessità del giudizio, nonché dell'evoluzione giurisprudenziale registrata in materia. P.Q.M. Rigetta l'appello principale dell'Ufficio e, in accoglimento dell'appello incidentale del contribuente, annulla l'avviso di accertamento impugnato. Compensa le spese.

---