

Civile Ord. Sez. 5 Num. 5883 Anno 2025

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: TARTAGLIONE GIULIANO

Data pubblicazione: 05/03/2025

Oggetto: Agevolazioni a favore di associazioni sportive dilettantistiche - Presupposti - Valutazione complessiva degli elementi dedotti dall'Ufficio - Necessità

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27180/2017 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, con
sede in Roma, Via Cristoforo Colombo, n. 426 C/D, domiciliata in
Roma alla Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale
dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ope legis*;

– *ricorrente* –

contro

CENTRO SPORTIVO ALCAROTTI ASSOCIAZIONE SPORTIVA
DILETTANTISTICA, in persona del legale rappresentante *pro
tempore*, rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale a
margine del controricorso, dall'Avv. Edmondo Givone;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del
Piemonte, n. 600/03/2017, depositata l'11 aprile 2017.

Udita la relazione svolta nella Camera di Consiglio del 18 febbraio
2025 dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Novara,
eseguiva una verifica fiscale nei confronti dell'Associazione sportiva

dilettantistica "Centro sportivo Alcarotti" – ente non commerciale ai sensi dell'art. 73 comma 1 lett. c) d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – in quanto affiliata all'Unione Sportiva Sport per Tutti, iscritta nel registro del CONI.

All'esito della verifica veniva emesso l'avviso di accertamento n. T7U040200272/2013, con cui l'Ufficio accoglieva i rilievi contenuti nel PVC, recuperando a tassazione un maggiore reddito ai fini IRES, IRAP ed IVA, con annessa applicazione delle sanzioni.

La contribuente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Novara, che accoglieva le doglianze dell'associazione, ritenendo priva di fondamento la revoca dei benefici fiscali di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, disposta dall'Ufficio.

2. L'Agenzia delle entrate spiegava appello innanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, evidenziando la carente valutazione complessiva degli elementi probatori portati in giudizio e ribadendo i rilievi sollevati con l'avviso di accertamento impugnato.

Il giudice del gravame respingeva l'appello, affermando l'illegittimità delle riprese a tassazione di cui all'avviso di accertamento.

3. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidandosi ad un unico motivo. La contribuente resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 18/02/2025.

La controricorrente ha depositato memoria ex art. 380 bis1 cod. proc. civ..

Considerato che:

1. Con il primo (ed unico) motivo l'Ufficio lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la «violazione e falsa applicazione degli artt. 148, comma 8, lettere c) ed e), TUIR; 4, comma 7, lettere c) ed e), DPR n. 633/72 e 90, comma 17, L. 289/2002, nonché degli artt. 2697 e 2729 c.c.». Contesta, in particolare, l'approccio formalistico della CTR, che, a fronte di plurimi

elementi fattuali dedotti dall'Ufficio a sostegno della pretesa, ha affermato: a) l'inesistenza di norme di pubblicizzazione dell'assemblea dei soci; b) la sufficienza, al fine di garantire la democratica gestione dell'associazione, dell'avviso ai soci della convocazione delle assemblee; c) l'irrilevanza del mancato pagamento della quota, che non comporta l'automatica perdita della qualità di socio.

La CTR avrebbe, in definitiva, omesso qualsiasi valutazione in concreto dei numerosi elementi addotti dall'Ufficio, sintomatici dell'assenza di democraticità e di effettiva partecipazione degli associati alla vita associativa, ovvero:

- il diritto di voto garantito per statuto solo ai soci in regola con il versamento della quota associativa ed entrati a far parte dell'associazione da più di tre mesi;

- l'esiguo numero di soci partecipanti alle assemblee (oscillante tra 4 e 15, a fronte di 600 iscritti);

- l'essere i partecipanti alle assemblee quasi sempre i componenti dell'organo direttivo dell'associazione;

- la partecipazione alle assemblee, per alcuni anni, di soci non in regola con il pagamento della quota, con diritto di voto;

- la ratifica, da parte dell'assemblea, della nomina del consiglio direttivo per il triennio 2010/2013, a distanza di oltre due anni;

- la comunicazione dell'avviso di convocazione assembleare mediante affissione presso la sede sociale, nonostante, già nel 2005, uno dei partecipanti avesse evidenziato le criticità di tale modalità di convocazione;

- le numerose irregolarità nella tenuta del libro soci, che hanno reso molto difficile la ricostruzione, da parte dell'Ufficio, del numero dei soci;

- la qualificazione, nel documento contenente le condizioni generali di abbonamento ai corsi offerti dal centro sportivo, del partecipante ai corsi come 'cliente'; solo nella parte finale del modulo

vi era una clausola contenente la richiesta di ammissione come 'socio';

-la contabilizzazione di corrispettivi per la cessione di materiale video e di abiti, senza che formassero materia imponibile;

-la notevole diversità di applicazione degli importi dei corrispettivi per il medesimo corso e per il medesimo periodo di riferimento;

-la presenza di ingenti corrispettivi provenienti dalle cooperative sociali "Diportiva" e "Pallacorda" (oltre 122.000,00 euro), la cui giustificazione (secondo cui si tratterebbe di rimborsi in occasione del mancato funzionamento del bancomat presente nel centro sportivo) è del tutto insufficiente;

-le numerose irregolarità nella conservazione e contabilizzazione delle ricevute e dei corrispettivi.

Il motivo - subito superando l'eccezione di inammissibilità formulata dalla controricorrente in quanto, contrariamente a quanto da questa asserito non si risolve in una rivalutazione del merito della vicenda - è fondato.

1.1. Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte «in tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta, prevista dal d.P.R. n. 917 del 1986, art. 148 in favore delle associazioni non lucrative, dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato, del tutto estraneo e neutrale, dell'affiliazione al CONI» (Cass. 05/08/2016, n. 16449; e, più recentemente, Cass. 29/05/2024, n. 15050, che ha cassato la decisione della CTR che aveva riconosciuto i vantaggi fiscali ad una ASD sulla mera base del riscontro di aspetti meramente formali, quale l'iscrizione al CONI).

In altri termini, ai fini del trattamento agevolato in materia di imposte sui redditi e di IVA in favore delle associazioni sportive dilettantistiche non è sufficiente la sussistenza di meri requisiti

formali, dovendo valutarsi in concreto l'attività svolta dall'associazione.

Si è ulteriormente precisato che «le agevolazioni tributarie previste in favore degli enti di tipo associativo non commerciale, come le associazioni sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, dall'art. 111 (ora 148) del d.P.R. n. 917 del 1986 si applicano solo a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto» (Cass. 12/12/2018, n. 32119, in cui questa Corte ha annullato la decisione impugnata che, senza motivare circa l'assenza di attività assembleare ed in particolare in ordine alla mancata convocazione e partecipazione degli associati all'assemblea, aveva riconosciuto detta esenzione ad una associazione sportiva dilettantistica individuando i fruitori delle relative attrezzature come soci e non come clienti).

Inoltre, in tema di agevolazioni tributarie, chi vuole far valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o dell'agevolazione (Cass. 30/11/2012, n. 21406).

1.2. Infine, in tema di agevolazioni per gli enti associativi, previste dall'art. 148, commi 3, 5, 6 e 7, del d.P.R. n. 917 del 1986, ai fini del rispetto delle condizioni soggettive occorre che le disposizioni contenute nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente risultino conformi a quanto indicato nell'art. 148, comma 8, del d.P.R. n. 917 del 1986 e che sia assicurato in concreto, durante lo svolgimento dell'attività associativa, il rispetto e l'attuazione dei principi di partecipazione e di democraticità a beneficio degli associati (Cass. 11/01/2023, n. 553). Detto accertamento va condotto in termini sostanziali e non meramente formali (Cass., 24/10/2014, n. 22644). Va, quindi, verificato non solo il rispetto della conformità delle clausole statutarie all'art. 148 TUIR, ma anche l'attuazione in concreto delle disposizioni statutarie obbligatorie che

riguardino specificamente i menzionati principi di democraticità e di partecipazione degli affiliati alla vita associativa (Cass., 18/05/2022, n. 16081; Cass., 26/10/2021, n. 30008). È, difatti, stata ritenuta l'assenza di democraticità in caso di scarsa partecipazione dei soci alla vita associativa e di concentrazione della capacità decisionale di fatto nella figura del presidente (Cass., 13/11/2020, n. 25708), come anche in caso di mancata chiamata degli aventi diritto (gli associati) ad assumere le decisioni in sede di assemblea (Cass., 02/12/2019, n. 31427), nonché in caso di mancata dimostrazione da parte dell'associazione dell'effettivo e regolare svolgimento delle assemblee, di mancata indicazione delle generalità dei partecipanti alle assemblee stesse e di adozione di alcune decisioni associative al di fuori dell'ambito assembleare (Cass., 29/09/2021, n. 26365).

1.3. Nella specie la CTR non ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi, incentrandosi su aspetti di carattere puramente formali, senza accertare, alla luce dei numerosi elementi di fatto addotti dall'Ufficio (e sopra riportati), se effettivamente fossero rispettati ed attuati i principi di partecipazione e di democraticità a beneficio degli associati.

2. In base alle considerazioni svolte la sentenza di appello va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, perché proceda a nuovo esame in relazione alla censura accolta, ed alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio in relazione alla censura accolta, provvedendo anche a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 18 febbraio 2025.