

Civile Sent. Sez. 5 Num. 16081 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 18/05/2022



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati		Oggetto
FEDERICO SORRENTINO	Presidente	ACCERTAMENTO- A.S.D.
MICHELE CATALDI	Consigliere Rel.	R.G.N. 27725/2017
VALENTINO LENOCI	Consigliere	Cron.
PAOLO DI MARZIO	Consigliere	UP – 06/05/2022
FEDERICO LUME	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 27725/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- *ricorrente* -

contro

ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA BLACK LION TEAM, in persona del legale rappresentante, e ZANDANEL NICOLA, rappresentati e difesi dall'Avv. Pierangela Bisconti, con domicilio in Roma, via A. De Pretis n.86, presso lo studio Adonnino-Ascoli & Casavola-Scamoni;

- *controricorrenti* -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, n. 3121/13/16, depositata il 16/11/2016.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86e1e0777a2d0639edbdab - Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2
Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396



Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 6 maggio 2022 ex art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Michele Cataldi.

Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale dott.ssa Paola D'Ovidio ha concluso chiedendo di dichiarare inammissibile il ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi e seguito da memoria, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell' Emilia-Romagna, di cui all'epigrafe, che ha accolto l' appello proposto dall'Associazione sportiva dilettantistica "Black Lion Team" e dal suo legale rappresentante Nicola Zandanel, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Modena che aveva rigettato il ricorso delle stesse parti private contro l'avviso d'accertamento in materia di Ires, Iva ed Irap, di cui all'anno d'imposta 2009, che aveva contestato alla predetta associazione di svolgere attività commerciale e le aveva pertanto attribuito un reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, recuperando altresì la maggiore Iva dovuta, oltre alle maggiori ritenute.

2. Si è costituito Nicola Zandanel, dando atto che l'associazione sportiva in questione è cessata dal 30 marzo 2015 e resistendo al ricorso in proprio e quale legale rappresentante della stessa associazione all'epoca dei fatti.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, va rilevato che il controricorrente Nicola Zandanel, al quale il ricorso è stato diretto e notificato anche in proprio, si è costituito sia in proprio che quale legale rappresentante della stessa associazione, della quale ha dedotto (senza meglio argomentare e senza documentare al riguardo) l'avvenuta cessazione dal 30 marzo 2015, ovvero già nel corso del giudizio di primo grado, nel quale, come in quello successivo d'appello, la stessa associazione e lo Zandanel erano comunque costituiti, ed avevano acquisito e mantenuto il ruolo di parti processuali (ricorrenti prima ed appellanti poi, con il medesimo difensore per entrambi), senza che risultino deduzioni ed eccezioni al riguardo.

Peraltro, come questa Corte ha già chiarito, anche lo scioglimento di un'associazione non riconosciuta, verificatosi nelle more del giudizio, non ne



determina comunque l'automatica perdita della capacità di stare in giudizio, permanendo in vita l'associazione, quale centro di imputazione di effetti giuridici in relazione a tutti i rapporti ad essa facenti capo e non ancora esauriti (cd. principio di "ultrattività" dell'associazione disciolta) tramite i precedenti titolari degli organi esponenziali (cfr. Cass. 27/11/2018, n. 30606).

Tanto premesso, sussiste pertanto la legittimazione processuale dello stesso Zandanel, in proprio e quale legale rappresentante dell'associazione, e di quest'ultima.

2. Con il primo motivo la ricorrente Amministrazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., lamenta «Violazione e falsa applicazione dell'art. 148 t.u.i.r., della l. 398/1991 e dell'art. 90 commi 17 e 18 l. 289/2002 nonché dell'art. 2697 c.c., rispetto all'affermazione per cui l'ASD svolgerebbe promozione di attività sportiva e l'Ufficio non avrebbe provato il contrario.».

3. Con il secondo motivo la ricorrente Amministrazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., lamenta «Omesso esame di fatto discusso e decisivo, rispetto all'intera sentenza.».

4. Preliminarmente, deve rilevarsi la tempestività del ricorso, a differenza di quanto dedotto dal Procuratore Generale, che ne ha assunto l'inammissibilità per tardività.

Infatti la sentenza impugnata, non notificata, è stata depositata il 16 novembre 2016 e, considerata la data (successiva al 4 luglio 2009) di insaturazione del giudizio di primo grado indicata nello stesso ricorso, deve applicarsi il termine semestrale di cui all'art. 327, primo comma, cod. proc. civ., come modificato dalla novella di cui all'art. 46, comma 17, legge 18 giugno 2009, n. 69, la cui efficacia temporale è regolata dal successivo art. 58, comma 1 (che prevede l'applicazione della modifica ai giudizi instaurati successivamente alla sua entrata in vigore, avvenuta il 4 luglio 2009).

Pertanto, in difetto di notifica, il termine per proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza d'appello sarebbe scaduto il 16 maggio 2017.

Tuttavia, per effetto dell'art. 11, comma 9, d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modifiche nella legge 21 giugno 2017, n. 96, rientrando la



controversia tra quelle definibili a norma dello stesso art. 11, il medesimo termine - la cui scadenza è caduta nel periodo compreso tra l'entrata in vigore, il 24 aprile 2017, della stessa disposizione ed il 30 settembre 2017- è stato sospeso *ex lege* per sei mesi, per cui la sua durata (incrementata del periodo di sospensione semestrale) si è protratta sino al 16 novembre 2017. Il ricorso per cassazione erariale è stato notificato a mezzo posta elettronica certificata proprio in data 16 novembre 2017, quindi tempestivamente.

3. Sempre preliminarmente, i controricorrenti hanno eccepito altresì l'improcedibilità del ricorso erariale per il mancato deposito di copia autentica della decisione impugnata, che, ai sensi dell'art. 369, secondo comma, n. 2, cod. proc. civ., deve essere depositata, a pena di improcedibilità, unitamente al ricorso.

L'eccezione è infondata, risulta in atti l'avvenuta produzione della copia cartacea autentica della sentenza impugnata, depositata 5 dicembre 2017, come da nota di deposito e timbro datario apposto in calce dalla cancelleria.

4. Ancora preliminarmente, è infondata l'eccezione dei controricorrenti di pretesa inammissibilità del ricorso per difetto di specificità e di sintesi, in quanto i due mezzi formulati dall'Amministrazione consentono di evidenziare univocamente le censure mosse alla decisione impugnata. Tanto meno il ricorso è inammissibile perché attingerebbe il merito, come eccepiscono i controricorrenti, giacché il primo motivo denuncia piuttosto la violazione dei parametri normativi con riferimento ai quali la CTR avrebbe dovuto condurre la verifica della sussistenza dei presupposti del regime fiscale agevolato applicabile alle associazioni sportive dilettantesche; mentre il secondo evidenzia fatti decisivi, e controversi, il cui esame è stato omissso dalla CTR al fine di ricostruire la fattispecie alla quale applicare la medesima normativa.

5. Tanto premesso, i due motivi, da trattare congiuntamente per la loro connessione, sono fondati.

Infatti la ricorrente Agenzia lamenta che la CTR non abbia verificato la sussistenza - sotto il profilo sia formale che sostanziale- di tutti i requisiti costitutivi del regime fiscale agevolato, rilevando che tutti devono concorrere e che l'onere della prova della loro effettiva ricorrenza incombeva sulla contribuente, ed evidenziando (tramite la riproduzione nel ricorso di parti



dell'accertamento) le violazioni e le carenze, rispetto alla relativa disciplina legale, riscontrate e denunciate nell'atto impositivo e controverse in giudizio.

6. Va premesso il quadro normativo di riferimento, per quanto in questa sede può rilevare.

L' art. 148 (ex art. 111) d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (vigente *ratione temporis*, come modificato dall'art. 1 d.lgs. 12 dicembre 2003), ai commi primo, secondo, terzo ed ottavo, dispone:

«1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e 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. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei



relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) 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 all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

L'art. 90 legge 27 dicembre 2002, n. 289, ai commi 17 e 18 (in vigore dall' 1 gennaio 2005, come modificato dalla legge 30 dicembre 2004, n. 311), a sua volta dispone che:



« 17. Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:

- a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;
- b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361;
- c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

18. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:

- a) la denominazione;
- b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- g) le modalità di scioglimento dell'associazione;
- h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni;».

7. In materia, questa Corte ha già avuto modo di chiarire la necessità che venga verificata in concreto l'effettiva sussistenza dei requisiti



dell'agevolazione, ponendo il relativo onere probatorio a carico dell'associazione che se ne voglia avvalere.

Così è stato detto che « Ai fini del riconoscimento del regime agevolato di cui all'art. 1 della l. n. 398 del 1991, rileva la qualificazione dell'associazione sportiva dilettantistica quale organismo senza fine di lucro da intendersi, in aderenza alla nozione eurounitaria, quello il cui atto costitutivo o statuto escluda, in caso di scioglimento, la devoluzione dei beni agli associati, trovando tale requisito preciso riscontro, ai fini IVA, nell'art. 4, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 e, per le imposte dirette, nell'art. 111, comma 4-quinquies (oggi art. 148, comma 8) del d.P.R. n. 917 del 1986. Alla formale conformità delle regole associative al dettato legislativo 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 dalle lettere a), c), d), e) ed f) degli artt. 148, comma 8, del vigente D.P.R. n. 917 del 1986 e 4, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972) sia di fatto impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associata.» (Cass. 26/10/2021, n. 30008).

Ed è stato aggiunto, con riferimento al riconoscimento da parte del Comitato Olimpico Italiano, che « L'esenzione contributiva prevista in favore delle associazioni sportive dilettantistiche dipende non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sull'interessato e non può ritenersi soddisfatto dal dato, del tutto estrinseco e neutrale, del riconoscimento da parte del CONI.» (Cass. 30/04/2019, n. 11492).

Sulla distribuzione e sul contenuto dell'onere della prova nella materia, è stato in generale affermato che « In tema di imposte sui redditi, l'applicazione della franchigia di cui all'art. 143 del TUIR presuppone che l'attività sia svolta da un ente qualificabile come non commerciale: in applicazione delle regole generali desumibili dall'art. 2697 c.c., l'onere di provare la sussistenza dei presupposti per fruire di detto beneficio da parte di colui il quale lo invoca, senza che sia a tal fine sufficiente allegare lo statuto dell'ente.» (Cass. 09/05/2018, n. 11048).



Pertanto « In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dall'art. 148 del d.P.R. n. 917 del 1986 in favore delle associazioni non lucrative (nella specie, un'associazione sportiva dilettantistica), dipende non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta, 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 estrinseco e neutrale, dell'affiliazione al CONI, essendo invece rilevante che le associazioni interessate si conformino alle clausole relative al rapporto associativo, che devono essere inserite nell'atto costitutivo o nello statuto.» (Cass. 30/04/2018, n. 10393; conforme, *ex plurimis*, Cass. 05/08/2016, n. 16449).

Con specifico riferimento alle clausole statutarie, ed alla necessaria prova che esse siano non solo formalmente inserite nello statuto dell'associazione, ma siano attuate in concreto, si è precisato che « In tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare 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 della agevolazione. (Nel caso di specie, la S.C. ha cassato la sentenza di merito che aveva onerato l'agenzia delle entrate di provare il mancato rispetto delle regole normative di "democrazia interna" prescritte per il regime fiscale agevolato delle associazioni sportive dilettantistiche, nonostante dichiarazioni confessorie riguardanti la disapplicazione di fatto delle norme statutarie inerenti l'esercizio dei diritti partecipativi degli associati minorenni, comunque rappresentati ex lege dai genitori).» (Cass. 04/10/2017, n. 23228).

Dunque « In tema d'imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 111 (ora 148) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non si considerano commerciali e non producono, quindi, reddito imponibile le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, sebbene dietro pagamento di uno specifico corrispettivo, dalle associazioni culturali a favore dei propri associati, purché siano rispettate quelle clausole statutarie che assicurano l'effettività del rapporto associativo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa ed attribuendo ai partecipanti maggiorenni il diritto di voto in relazione all'approvazione e modificazione dello statuto e



dei regolamenti ed alla nomina degli organi direttivi.» (Cass. Sez. 04/03/2015, n. 4315).

8. Tutto ciò premesso, sono fondate le censure della ricorrente Agenzia, che imputa alla CTR di non aver verificato e valutato, secondo le norme ed i principi già esposti, in particolare:

la forma giuridica assunta, risultando nell'anagrafe tributaria come "ente pubblico economico" e, comunque, non risultando l'assunzione di una delle forme prescritte dall'art.90, comma 17, legge n. 289 del 2002, come era contestato, anche nel primo grado di merito ;

la ricorrenza nella denominazione dell'indicazione di A.S.D. (art. 90, comma 17, legge n. 289 del 2002), che la CTP (come da sentenza trascritta in parte nel ricorso) aveva accertato essere stata inserita solo nell'anno 2010, successivo a quello *sub iudice*, in sede di variazione dello statuto;

l'attuazione, in concreto, delle previsioni statutarie obbligatorie, con particolare riferimento al rispetto dei principi di democraticità e di partecipazione degli affiliati alla vita associativa (art. 148, lett c) e lett. e); art. 90, comma 18, lett. e), nonostante tale questione, come risulta dalla stessa sentenza impugnata e dal ricorso, fosse stata posta sin dall'accertamento (ed anche nel contraddittorio amministrativo, con relative dichiarazioni del legale rappresentante, trascritte nelle controdeduzioni erariali in appello e nel ricorso per cassazione), anche sotto il profilo della convocazione delle assemblee e comunque dell'effettività di un'attività associativa partecipata, sicché l'accertamento del giudice *a quo* non poteva limitarsi a dare atto del dato formale della sussistenza del libro soci e dei verbali d'assemblea;

l'effettività del rendiconto economico, del quale l'accertamento contestava la stringatezza e l'incompletezza, mentre la CTR si è limitata a constatare che esso sussisteva formalmente.

A fronte di tali carenze, non è comunque sufficiente, per l'orientamento giurisprudenziale già richiamato, il mero dato, formale e del tutto estrinseco e neutrale, dell'affiliazione al C.O.N.I. dell'associazione (peraltro avvenuta solo dal 2011, ovvero successivamente all'anno d'imposta *sub iudice*, come



accertato dalla stessa CTR, che dà invece atto che nel 2009 l'associazione era piuttosto iscritta alla «federazione sportiva nazionale FSN CSAI-ACI»).

Inoltre, sono fondate le censure della ricorrente Agenzia anche nella parte che imputa alla CTR di aver ritenuto che la ricorrenza di un'attività commerciale potesse escludersi sulla base dell'utilizzazione, da parte dell'associazione, dei ricavi conseguiti dagli *sponsor* per la partecipazione alle competizioni sportive, con l'utilizzo di piloti non associati. Ma, come deduce l'Agenzia, le modalità di utilizzo dei ricavi derivanti dalle sponsorizzazioni finalizzate alle gare non sono nel caso di specie dirimenti, in particolare per l'utilizzo pacifico di piloti non tesserati, con la conseguenza che non emerge che si tratti di attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali e verso gli iscritti, associati o partecipanti (come necessario ai sensi dell'art. 148, terzo comma, d.P.R. n. 917 del 1986).

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice d'appello per i necessari accertamenti in fatto.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 6 maggio 2022.

L'estensore

Dott. Michele Cataldi

Il Presidente

Dott. Federico Sorrentino

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

