



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                 |                        |                              |
|--------------------------|-----------------|------------------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>ARBASINO</b> | <b>PAOLO</b>           | <b>Presidente e Relatore</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>GATTI</b>    | <b>LAURA</b>           | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> | <b>BOTTERI</b>  | <b>GIACOMO LORENZO</b> | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> |                 |                        |                              |
| <input type="checkbox"/> |                 |                        |                              |
| <input type="checkbox"/> |                 |                        |                              |
| <input type="checkbox"/> |                 |                        |                              |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 4835/13 depositato il 14/10/2013
- avverso la sentenza n. 17/5/13 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di COMO proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE COMO

controparte:  
ASSOCIAZIONE DILETTANTISTICA

difeso da:

**Atti impugnati:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9K040800293/2012 IRES-NON COMMER 2007
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9K040800293/2012 IVA-ALTRO 2007
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9K040800293/2012 IRAP 2007

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 4836/13

UDIENZA DEL

13/03/2014 ore 15:00

SENTENZA

N°

2048/2014

PRONUNCIATA IL:

13 MAR. 2014

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

16 APR. 2014

Il Segretario

Andrea Niero

Assistente Tributario



## MOTIVI

L'Associazione sportiva dilettantistica ha impugnato avanti la Commissione Provinciale di Como avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate di Como col quale si sono parzialmente disconosciuti i benefici propri della associazione sportiva dilettantistica attribuendo ad alcune attività valenza commerciale ricostruendo così il reddito per l'anno 2007 ai fini IRES,IRAP ed IVA oltre a sanzioni. In particolare ha dedotto: a) una erronea interpretazione dello Statuto ritenuto non conforme alla previsione dell'art. 148 comma 8 del TUIR mentre l'art. 6 dello Statuto stesso conteneva clausola di sostanziale intrasmissibilità delle quote; b) la inapplicabilità, comunque, del disposto dell'art. 148 comma 8 del TUIR agli statuti delle associazioni dilettantistiche e ciò in quanto l'unica disposizione disciplinante gli statuti sociali delle associazioni sportive dilettantistiche era l'art. 90 della legge 27.12.2002 n. 289 che nulla disponeva circa la intrasmissibilità delle quote associative; c) le quote associative cavalli incassate dalla associazione ricadevano nell'ambito di applicazione dell'art. 148 comma 1 del TUIR e non nel successivo comma 3 con la conseguenza che alle stesse si rendeva in ogni caso applicabile il regime della detassazione; d) la natura non commerciale dei servizi di ricovero e cura dei cavalli era confermata dal fatto che l'ammontare dei pagamenti ricevuti dagli associati non eccedeva i costi di diretta imputazione risultando nella annualità in questione una perdita di euro 37.868,56; e) erroneamente l'Ufficio aveva ritenuto applicabile l'art. 74 del TUIR in quanto in forza del disposto dell'art. 149 comma 4 del TUIR le associazioni sportive dilettantistiche non perdono mai la qualifica di enti non commerciali; f) inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi per assenza di dolo o colpa da parte della associazione.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate rilevando preliminarmente che l'accertamento non aveva riguardato le sole quote associative cavallo ma anche importi relativi alla vendita di un cavallo e sponsorizzazioni per euro 112.250,00 da ritenersi non contestati. Nel merito ha richiamato gli elementi ritenuti indicativi della insussistenza dei requisiti per godere del regime fiscale agevolato, ha contestato la rilevanza della disposizione statutaria relativa alla sola intrasmissibilità dei diritti e non delle quote, ha contestato la rilevanza della argomentazione fondata sul disposto dell'art.90 della legge 289/2002, ha rilevato la carenza di prova circa i costi riferibili alle quote associazione cavalli.

La Commissione Provinciale di Como con sentenza 17/05/13 del 12.2.2013 ha accolto il ricorso compensando le spese. I Primi giudici hanno ritenuto che lo Statuto della associazione contenesse la clausola di intrasmissibilità e non rivalutabilità delle quote o contributi associativi e che le quote associazione cavalli riguardassero una attività istituzionale della associazione.

Ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate di Como lamentando per un verso la erroneità degli assunti riguardanti la ritenuta previsione della intrasmissibilità dei diritti e non rivalutabilità delle quote nonché di quella che ha ritenuto l'attività di ricovero e cura dei cavalli rientrante in quelle Istituzionali della associazione, dall'altro omessa pronuncia su questioni rilevanti come la dedotta acquiescenza relativa ad alcune operazioni commerciali e la assenza di prove circa i costi sostenuti e riferibili alle quote associazione cavalli.

Si è costituita in giudizio l'Associazione accedendo preliminarmente la Inammissibilità dell'appello per essere lo stesso privo di valutazioni critiche della decisione di primo grado essendosi limitato ad argomentare più ampiamente le contestazioni già contenute nell'avviso di accertamento. Nel merito ha chiesto la conferma della sentenza contrastando le opposte argomentazioni dell' Ufficio.

8

All'esito della udienza camerale ritiene la Commissione che la decisione impugnata debba essere confermata.

Preliminarmente occorre rilevare che la eccezione di inammissibilità dell'appello per genericità e ripetizione delle argomentazioni svolte in primo grado deve essere disattesa in quanto il ricorso, come si desume anche dalla stessa sintesi sopra riportata, contiene argomentazioni critiche alla decisione di primo grado che si sostanziano in denuncia di erronea interpretazione delle norme di legge che disciplinano il caso nonché omessa pronuncia su punti rilevanti della controversia.

L'appello sottopone nuovamente all'esame i punti che sono stati oggetto dei rilievi contenuti nel verbale di accertamento impugnato. In tale atto sono state considerate tre irregolarità : a) Mancata previsione nello statuto della intrasmissibilità delle quote come previsto dall'art. 148 comma 8 punto f) del TUIR; b) Non riferibilità della "quota associativa cavalli" alla attività istituzionale; c) esercizio di attività commerciale senza rispetto dell'obbligo di contabilità relativa allo svolgimento di questo tipo di attività.

In merito si osserva quanto segue:

- a) L'art. 148 del TUIR nel disciplinare il regime fiscale di enti non commerciali sottopone la fruizione di benefici al rispetto di determinate condizioni indicate al comma 8 tra le quali, punto f) la previsione negli atti costitutivi o statuto (redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata) di "intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa". Nello statuto della associazione, redatto con atto pubblico, si prevede all'art. 6 che "Gli obblighi ed i diritti dei soci, di qualsiasi categoria, sono strettamente personali e non possono essere ceduti o trasferiti per qualsiasi titolo o motivo". I primi giudici hanno condiviso la tesi della associazione osservando in motivazione che lo statuto "prevede espressamente l'intrasmissibilità delle quote associative anche se usa una espressione diversa da quella letteralmente prevista dal legislatore". L'appellante assume la erroneità di tale decisione in quanto la norma statutaria riguarda la "intrasmissibilità dei diritti senza specificazione alcuna. Inoltre i primi giudici avevano omesso di considerare che alcuna norma statutaria prevedeva la non rivalutabilità delle quote. Osserva la Commissione che va precisato come la disposizione del TUIR in esame non imponga certo, come sembra ritenere l'Agenzia delle Entrate, la introduzione negli statuti della identica espressione letterale usata dal legislatore. Ciò che rileva è che negli atti suddetti siano presenti disposizioni che perseguano lo stesso identico scopo e nel caso di specie non sembra dubitabile che il principio della stretta riferibilità dei diritti ai soci e della loro intrasmissibilità non possa che riferirsi, in particolare, alle quote di partecipazione alla associazione. In questo senso è condivisibile il rilievo della appellata secondo la quale la dizione dello statuto è più ampia di quella del disposto di legge ed a ciò si aggiunga che, a ben vedere, è anche più restrittiva in quanto non contempla la possibilità di trasmissione in caso di morte. Quanto alla non rivalutabilità delle quote occorre considerare che le regole in essere presso la associazione escludono di per sé tale circostanza in quanto la "quota di partecipazione" è rappresentata unicamente dal versamento annuo della quota sociale e, quindi, non ha un valore "autonomo" che possa essere oggetto di fini speculativi ( lo scopo della disposizione pare infatti essere quello di garantire la assenza di finalità di lucro nella partecipazione e gestione della associazione). Sul punto, quindi, va condivisa la decisione impugnata sia pure con la integrazione motivazionale di cui sopra. La decisione adottata sul punto rende superfluo esaminare il rilievo svolto in via subordinata dalla associazione relativo alla non applicabilità del disposto dell'art. 148 comma 8 del TUIR agli statuti delle associazioni sportive dilettantistiche ( al riguardo è infondato il dedotto vizio

di omessa motivazione da parte dei primi giudici in quanto l'accoglimento della tesi svolta in via principale rendeva superfluo l'esame della questione subordinata).

- b) Nel verbale di accertamento si legge che il controllo del rendiconto finanziario aveva evidenziato per l'anno 2007 l'incasso dell'importo di € 338.191,00 come "quota associazione cavalli" riferito alle somme che i proprietari dei cavalli pagano per il servizio di pensionamento dello stesso. L'Ufficio rilevava, in quella sede, che la relativa attività non rientrava in quella istituzionale e che i pagamenti "da parte degli associati per beneficiare di prestazioni individuali normalmente di natura commerciale, godano del beneficio della decommercializzazione solo se nello statuto sono espresse chiaramente le clausole previste dal comma 8 dell'art. 148 del DPR 917/86". Al riguardo si osserva che se la ripresa sembra principalmente motivata dalla assenza nello statuto delle clausole di cui sopra in presenza di attività di natura commerciale, il rilievo è di per sé infondato in quanto, come si è visto, lo statuto prevede la clausola di cui al comma 8 lett. f) – nessun altro diverso rilievo è stato operato sul punto. Poiché peraltro, come ha affermato più volte la stessa Corte di Cassazione, la fruizione dei benefici deriva non solo dal dato formale dell'inserimento negli statuti delle clausole di cui si è detto ma anche dall'effettiva concreta osservanza delle regole statutarie escludenti l'esercizio di attività di natura commerciale, è bene considerare anche questo profilo oggetto, peraltro, del contraddittorio tra le parti. Se lo scopo della associazione è "la pratica e la diffusione degli sport equestri" è consequenziale che la stessa comprenda nei suoi fini istituzionali anche la ospitalità e cura dei cavalli di proprietà dei soci. E' proprio questo, infatti, l'aspetto che consente il perseguimento di una delle finalità sociali che è quello della pratica dello sport equestre. Non si vede, infatti, diversamente come potrebbe perseguirsi tale finalità: non certo col noleggio di cavalli di proprietà della associazione giacché questo si costituirebbe attività commerciale. L'Agenzia delle Entrate sul punto non ha speso molte argomentazioni. Nel verbale di accertamento si limita ad affermare la natura commerciale del servizio in questione mentre nell'atto di appello sembra ironizzare sul fatto che i cavalli dovrebbero considerarsi alla stregua di associati senza quindi approfondire seriamente la problematica. L'Ufficio contesta poi la tesi della associazione secondo la quale le quote associazione cavalli non eccedevano i costi di diretta imputazione ad esse riferibili affermando che vi era difetto di prova documentale sul punto da parte della associazione. Al riguardo va osservato che, in realtà, avrebbe dovuto essere l'Ufficio in sede di verifica a controllare che vi fosse corrispondenza tra i due dati giacché solo in caso di eccedenza dell'importo delle "quote cavalli" rispetto ai costi effettivi si sarebbe potuto ipotizzare, per la differenza, l'esercizio di una attività commerciale.
- c) Nel verbale di accertamento si legge testualmente "dall'esame della tenuta della contabilità è inoltre emerso che l'associazione ha esercitato attività commerciale senza rispettare l'obbligo ai fini fiscali di una contabilità dell'attività commerciale separata dalla contabilità della attività istituzionale ai sensi dell'art. 144 c. 2 del DPR 917/86". Dal prospetto relativo alla ricostruzione del reddito 2007 si evince che l'importo recuperato a tassazione è di euro 112.250,00. Con l'atto di appello l'Agenzia delle Entrate lamenta che i primi giudici abbiano omesso di pronunciarsi "in ordine alla questione riguardante l'acquiescenza che l'Ufficio ritiene prestata dalla contribuente agli importi derivanti dalla plusvalenza per la cessione di un cavallo e per le sponsorizzazioni": infatti nelle controdeduzioni in primo grado l'Agenzia aveva dedotto non essere contestato l'importo di euro 112.250,00 (euro 72.250 relativi alla vendita di un cavallo ed euro 40.000 relativi a sponsorizzazione). Senonché va osservato che alcuna contestazione da parte della associazione né alcuna conseguente pronuncia poteva esservi a fronte della assoluta genericità della ripresa così come esposta nel verbale di accertamento. Come si è infatti visto nel predetto verbale non vi è

f

alcun cenno alle voci riprese ed ancor meno alle ragioni della ripresa stessa sicchè la parte non era in grado di contraddire né i primi giudici, conseguentemente, di statuire.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in complessivi euro 1500,00 per diritti ed onorari.

P. Q. M.

La Commissione conferma la sentenza impugnata. Condanna l'appellante al pagamento delle spese del grado liquidate in complessivi euro 1500,00 per diritti ed onorari.

Milano li 13.3.2014

Il Presidente est.

La presente copia, costituita da n. *CINQUE* mezzi fogli, è conforme all'originale.

Milano, 17 APR. 2014

Il Assistente  
(A. Branca)



