



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del LAZIO Sezione 3, riunita in udienza il 22/06/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**GIORGI MARIA SILVIA**, Presidente  
**UFILUGELLI FRANCESCO**, Relatore  
**SAVO AMODIO ANTONINO**, Giudice

in data 22/06/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 4715/2022 depositato il 16/09/2022

**proposto da**

Body Planet - Associazione Sportiva Dilettantistica - 97273240586

**Difeso da**

Giuseppe Migliore - MGLGPP73D03C927Y  
Paolo Antonio Scalera - SCLPLA65D30F152F

**Rappresentato da** Fabio Speranza - SPRFBA68S22H501Y

**ed elettivamente domiciliato presso** paolo.scalera@legalmail.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 3 - Via Boglione 7/25 00155 Roma RM

**elettivamente domiciliato presso** dp.3roma@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 2062/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale ROMA sez. 26 e pubblicata il 21/02/2022

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TK7043500055 CONTRIBUTI PREV 2015  
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TK7043500055 IRES-ENTI NON COMMERCIALI 2015  
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TK7043500055 IRAP 2015

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Appellante:** sia dichiarata la nullità della sentenza impugnata e sia annullato l'avviso di accertamento oggetto del giudizio, con vittoria di spese.

**Appellato:** rigetto dell'appello, con condanna della controparte al rimborso delle spese.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con la sentenza n. 2062/2022, pubblicata il 21 febbraio 2022, la Sezione n. 26 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma rigettava il ricorso presentato dalla *A.S.D. BODY PLANET* avverso l'avviso di accertamento n. TK7063500063/2020 e l'atto di contestazione n. TK7CO3500024/2020, emessi dalla Direzione Provinciale III di Roma per l'anno di imposta 2015, con i quali erano state disconosciute le agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche, con rideterminazione in euro 9.080,00 del reddito imponibile ai fini I.R.E.S. e in euro 69.397,00 del valore della produzione imponibile ai fini I.R.A.P. e conseguente richiesta di una maggiore I.R.E.S. per euro 2.497,00, una maggiore I.R.A.P. per euro 2.959,00 e maggiori ritenute non operate e non versate per euro 13.873,00, oltre a sanzioni e interessi, per complessivi euro 27.778,35.

I primi giudici pervenivano alla decisione sfavorevole per l'Associazione avendo ritenuto non regolarmente tenuta la contabilità e insussistenti i necessari presupposti, formali e sostanziali, per fruire delle agevolazioni fiscali, in ragione della mancanza del requisito soggettivo, nonché del pagamento di corrispettivi specifici per i servizi utilizzati dai soci, dell'esiguità dei partecipanti alle assemblee e della mancanza di prova della partecipazione effettiva degli associati alla vita associativa

Avverso la decisione ha interposto appello l'Associazione, sulla base dei seguenti motivi:

1. *nullità della sentenza impugnata per l'error in procedendo per violazione e falsa applicazione dell'art. dell'art. 112 c.p.c.*

– i primi giudici non si sono pronunciati su alcuni capi della domanda autonomamente apprezzabili e, comunque, decisivi della controversia; in particolare:

sul fatto che, anche volendo sostenere che l'associazione sportiva che non ha i requisiti di cui all'art. 90, comma 18, della legge n. 289/2002, rimane comunque, fino a prova contraria, un ente senza scopo di lucro e, come tale, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 9-bis della legge n. 66/2002, un ente che, a pieno titolo, gode della possibilità di applicare la legge 398/1991;

sulle seguenti doglianze di cui al ricorso introduttivo:

a) violazione del principio dell'*onus probandi* (motivo di ricorso n. 6);

b) insufficiente motivazione *per relationem* (motivo di ricorso n. 8);

c) rinuncia dell'Ufficio al potere dovere di autonoma valutazione del contenuto del p.v.c. e conseguente illegittima emanazione dell'avviso di accertamento in violazione delle disposizioni che disciplinano attività accertativa (motivo di ricorso n. 9);

d) lesione del diritto alla difesa (motivo di ricorso n. 10);

e) illegittimità dell'assetto sanzionatorio irrogabile con l'atto impositivo impugnato (art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997 e art. 10 della legge n. 212/2000);

f) carenza di adeguata motivazione in ordine all'irrogazione delle sanzioni;

– la sentenza è affetta anche da vizio di ultrapetizione, in quanto i giudici di prime cure, nel respingere l'appello osservavano, a pag. 4, che: «... *ai fini delle disposizioni dettate dall'art. 148 comma 3 (del TUIR) alle associazioni sportive dilettantistiche è richiesto che*

*gli stessi destinatari delle attività siano “tesserati dalle rispettive organizzazioni sindacali” ... Nel caso concreto nulla emerge al riguardo», mentre non risulta che vi sia stata contestazione circa il mancato tesseramento degli associati della odierna appellante a non meglio precisate “... rispettive organizzazioni sindacali ...”;*

2. *eccezione di nullità della sentenza impugnata per error in iudicando commesso dai giudici di primo grado e violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546/1992, 132 c.p.c. e 118 delle disp. att. c.p.c, 111 della Costituzione per carenza di motivazione e travisamento del diritto*

– la sentenza merita riforma poiché i giudici di prime cure hanno motivato il rigetto del ricorso di parte contribuente aderendo acriticamente alle conclusioni dell’Ufficio contenute nell’atto impositivo impugnato e nelle controdeduzioni, senza un adeguato vaglio delle prospettazioni difensive della ricorrente e della documentazione a corredo riversata in atti, soprattutto con riferimento all’insussistenza dei requisiti richiesti dall’art. 148 del T.U.I.R e dall’art. 4 del d.P.R. n. 633/1972;

3. *eccezione di nullità della sentenza impugnata per error in iudicando commesso dai giudici di primo grado per non aver rilevato la violazione e falsa applicazione degli artt. 148 del T.U.I.R.; 4 del d.P.R. n. 633/1972; 1 e 2 della legge n. 398/1991; 90 della legge 289/2002*

– i primi giudici hanno affermato che “...è da ritenere che, come è emerso dall’accesso diretto degli accertatori, l’attività di palestra si svolgeva in modo del tutto analogo a quello di altre palestre gestite da imprenditori commerciali”, asseritamente ricavando tale convincimento dalle seguenti circostanze:

- a) mancanza della prova dell’esercizio di un’attività sportiva di natura associativa svolta in assenza di qualsiasi finalità di lucro;
- b) pagamento di corrispettivi specifici per la frequenza dei corsi;
- c) esclusione degli associati da tutte le scelte decisive per la vita dell’associazione data la mancanza della prova circa l’effettiva partecipazione degli associati alla vita associativa.
- d) mancata prova dell’avvenuto tesseramento dei destinatari delle prestazioni alle “rispettive organizzazioni sindacali”.

– la ricorrente, invece, aveva dimostrato *per tabulas* le seguenti circostanze:

- a) nell’anno 2015 svolgeva attività nel settore sportivo dilettantistico di cui alla legge n. 398/1991 e successive modificazioni e integrazioni, come da certificato di iscrizione nell’apposito registro telematico del C.O.N.I.;
- b) era affiliata a vari Enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I. (C.S.A.IN., FIJLCAM, ACSI); il Comitato Olimpico, come rilevato dagli stessi verbalizzanti, ai sensi dell’art. 7 del D.L. 136/2004, è l’unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche;
- c) il pagamento di corrispettivi specifici da parte dei soci, diversamente da quanto sostenuto dalla C.T.P., non ha fatto venir meno la spettanza del regime agevolativo in quanto l’art. 148, comma 3, del TUIR, ai fini dell’agevolazione fiscale, non impone che i soci di un ente non commerciale non possano essere tenuti a pagare corrispettivi

specifici, oltre alle quote associative, ma stabilisce che “... *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*”;

è aderente a corretti canoni di gestione di un ente non commerciale la previsione del pagamento di una quota associativa base di importo non elevato, onde favorire una larga adesione dei soci, e una gradata loro partecipazione alla copertura delle spese sostenute dall'ente, in funzione dell'intensità dell'uso dei beni sociali destinati allo svolgimento delle attività istituzionali (attività sportiva), secondo il democratico principio in base al quale “*chi più usa e consuma più paga*”;

non vi è contestazione sul fatto che i corrispettivi specifici richiesti ai soci fossero afferenti all'esercizio di attività sportive rientranti nell'alveo delle previsioni statuarie delle attività istituzionali dello stesso ente;

nemmeno sussiste contestazione sul fatto che all'interno dei locali siano state trovate persone non registrate come soci, o che soggetti estranei abbiano partecipato alle attività sportive promosse dalla ASD;

- d) non vi è prova o contestazione circa l'eventuale sussistenza delle condizioni di disapplicazione del regime agevolato di cui al citato art. 90 della legge n. 289/2002, quali la percezione da parte dei soci di compensi per l'attività di amministratore, nonché l'esistenza di distribuzione di somme, che abbiano costituito indiretta distribuzione dei proventi dell'attività sociale;

4. *asserita mancanza dell'effettiva partecipazione degli associati alla vita associativa e della limitata partecipazione dei soci nelle assemblee.*

- sul punto era stato rappresentato, in primo grado e in precedenza ai verificatori, che il libro dei soci riportava fedelmente le deliberazioni del Consiglio direttivo dell'Associazione riguardanti gli associati ammessi a frequentare la vita associativa, che le schede di richiesta di ammissione a socio dell'Associazione offrivano un contenuto esaustivo degli elementi destinati ad essere riportati nelle stesse, che gli associati erano stati sempre adeguatamente e tempestivamente informati sia sulla data delle adunanze, sia sul merito degli argomenti posti in discussione, e che il loro intervento era stato sempre correttamente rilevato su fogli presenza separati dal verbale assembleare;
- il dovere dell'ente associativo è quello di garantire la conoscenza della convocazione delle assemblee e di favorire la libera partecipazione dei soci, ai quali, ovviamente, non si può, imporre alcun obbligo;
- tutti i soggetti che hanno reso dichiarazioni nel corso della verifica fiscale hanno confermato di essere soci, di talché, è dimostrato che l'attività svolta dalla *Body Planet* era rivolta esclusivamente a favore dei propri soci e non di estranei;

5. *asserita mancata prova dell'avvenuto tesseramento dei destinatari delle prestazioni alle “rispettive organizzazioni sindacali”*

- i giudici di primo grado, errando nell'interpretazioni della norma agevolativa, hanno

- introdotto e preteso a carico della odierna appellante un inesistente obbligo di tesseramento dei propri associati alle “rispettive organizzazioni sindacali” (sic!), peraltro mai contestato dall’Ufficio, imponendogli, altresì, anche un indebito obbligo di prova;
- peraltro l’incasso di corrispettivi specifici, in precedenza descritti, è stato ritenuto dall’Ufficio esclusivamente come proveniente dai soci dell’ASD e non da estranei.
6. *error in iudicando dei giudici del primo grado per non aver rilevato la violazione degli artt. 109 del TUIR.*
- si insiste nel ribadire l’arbitrarietà del *modus procedendi* dell’Ufficio, che ha disconosciuto spese per consumi di gas metano per euro 676,40 e per traffico telefonico per euro 463,62, rispetto ai quali si contesta l’inerenza, mentre, *ictu oculi*, proprio la natura e qualità di questi costi, messi in relazione con l’attività svolta dall’Associazione, svelano tutta la loro conferenza e inerenza alle finalità tipiche dell’appellante;
  - il recupero dell’IVA indetraibile imputata a costo risulta del tutto privo di logica, poiché, contrariamente a quanto sostenuto dall’Ufficio, per le imprese esercenti attività commerciali, l’IVA indetraibile costituisce un onere deducibile dal reddito imponibile;
7. *eccezione di nullità della sentenza impugnata per l’error in iudicando dei giudici di primo grado per violazione degli artt. 2697 cod. civ. e 116 cod. proc. civ. - erronea applicazione del principio dell’onere della prova e arbitraria ed erronea interpretazione del diritto.*
- la sentenza dei primi giudici deve essere riformata anche sotto il profilo della non corretta applicazione del principio dell’onere della prova di cui all’art. 2697 cod. civ., in quanto le affermazioni dei giudici di prime cure sono il frutto di una valutazione approssimativa delle eccezioni di parte ricorrente e del diritto invocato nel ricorso introduttivo;
  - nella parte motiva della sentenza nessuna valorizzazione è stata offerta dal primo giudice in merito alla prova, ampia e documentata, offerta dall’appellante circa la pretestuosità dei motivi con i quali l’Ufficio ha inteso non riconoscere la natura di ente non commerciale all’A.S.D. *Body Planet*.

Per gli esposti motivi, l’appellante ha chiesto che, in accoglimento dell’appello, sia dichiarata la nullità della sentenza impugnata e sia annullato l’avviso di accertamento oggetto del giudizio.

Si è costituita l’Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale III di Roma, la quale ha depositato controdeduzioni del seguente tenore:

- in via preliminare, si rileva che l’appellante, anche in questa sede, si è limitata a confutare l’azione amministrativa e la sentenza impugnata con asserzioni meramente ripetitive di quanto già sostenuto nel corso del precedente grado di giudizio e, come tali, inidonee a inficiare quanto analiticamente illustrato dall’Ufficio nelle precedenti difese, confermato dal Collegio di primo grado;
- non corrisponde al vero quanto *ex adverso* asserito in ordine alla semplicistica riproduzione in seno alla motivazione della sentenza delle argomentazioni di cui alle controdeduzioni amministrative, in quanto i giudici hanno, evidentemente, ritenuto condivisibili le osservazioni difensive dell’Ufficio, recependole con adeguata e sufficiente motivazione in relazione a ogni aspetto delle contestazioni mosse nel ricorso introduttivo;

- le associazioni sportive dilettantistiche rientrano, come è noto, nel novero degli enti non commerciali; tale qualifica si ottiene e si conserva a condizione che l'attività istituzionale effettivamente esercitata abbia esclusivo o prevalente carattere non commerciale, secondo la previsione di cui al comma 4 dell'articolo 73 del T.U.I.R.;
- come previsto dall'articolo 149 del T.U.I.R., l'ente, indipendentemente dalle previsioni statutarie, perde la qualifica di "non commerciale" se, per un intero periodo d'imposta, di fatto svolge prevalentemente attività commerciali; pertanto, lo *status* di ente non commerciale va determinato in concreto, con riferimento all'attività effettivamente svolta, non essendo sufficiente la mera analisi delle indicazioni contenute nell'atto costitutivo e nello statuto;
- il citato art. 149, comma 4, precisa, peraltro, che tale previsione non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche, per le quali, infatti, vige una presunzione legale di sussistenza della natura non commerciale;  
da ciò deriva che le associazioni del tipo dell'odierna appellante siano, in linea di principio, enti non commerciali e, quindi, che il loro regime fiscale naturale sia quello proprio di questi enti, come previsto e disciplinato dagli articoli da 143 a 149 del T.U.I.R.;
- tuttavia, il legislatore tributario ha previsto la possibilità di optare per un regime agevolato, disciplinato dalla legge n. 398/1991 (*"Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche"*) per il quale è, però, richiesta la contestuale sussistenza di due requisiti, uno soggettivo (*assenza di scopo di lucro, affiliazione alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva, svolgimento di attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI, compresa l'eventuale attività didattica*) e uno oggettivo (*aver, nel corso del periodo d'imposta precedente, conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a duecentocinquantamila euro, limite che va determinato secondo specifiche regole*);
- la contribuente, all'esito della verifica, è risultata non dotata dei requisiti formali e sostanziali previsti per il mantenimento delle agevolazioni fiscali in parola, essendosi limitata a un rispetto solo formale (e comunque parziale) della disciplina sopra richiamata;
- l'art. 30, comma 1, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 2/2009, prevede che i corrispettivi, le quote e i contributi di cui all'art. 148 del T.U.I.R. e all'art. 4 del d.P.R. n. 633/1972, non sono imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria e che trasmettano per via telematica all'Agenzia i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali;  
tale condizione si intende realizzata solo qualora gli enti associativi abbiano trasmesso in via telematica il *"Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali da parte degli enti associativi"* (modello EAS) entro il 31 dicembre 2009, per gli enti costituiti alla data di entrata in vigore del d.l. n. 185/2008; l'Associazione appellante, costituita in data 1/8/2002, soltanto in data 21/01/2014 provvede a presentare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali previsto dall'art. 30, comma 3, di detto d.l.;
- secondo la giurisprudenza di legittimità uniforme sul punto (cfr. Cass. n. 22739/2008), la spettanza del regime di favore non è subordinata solo al rispetto delle formalità di legge,

dovendosi considerare anche la sostanza dell'attività esercitata, onde comprovare, con il relativo onere probatorio posto a carico della parte, lo svolgimento di *“attività sportiva di natura associativa finalizzata alla diffusione ed alla promozione dello sport in assenza di qualsiasi finalità di lucro”*;

- i verificatori, e quindi l'Ufficio, non hanno contestato l'attività sportiva dell'Associazione né l'affiliazione al CONI, ma hanno, invece, rilevato come l'attività, per le caratteristiche di esercizio accertate in concreto, non fosse *“un'attività sportiva di natura associativa finalizzata alla diffusione ed alla promozione dello sport in assenza di qualsiasi finalità di lucro”*, ma una mera attività commerciale esercitata nell'ambito del *fitness*, con conseguente disconoscimento dei benefici fiscali previsti dalla legge n. 398/1991;
- in particolare, non sono stati rilevati, a fronte delle definizioni formali di cui allo Statuto dell'Associazione, quei criteri di democraticità, trasparenza, completezza e comprensibilità propri di una corretta tenuta della contabilità e necessari ai fini del riconoscimento della legge agevolativa; a fronte di ciò la parte non sopperiva in alcuna sede alla carenza informativa concernente in concreto la propria attività, a cominciare dalle memorie presentate avverso il p.v.c.;
- dalla verifica e dalla istruttoria successiva condotta dall'Ufficio sono emersi una serie di indici gravatori, illustrati analiticamente sia negli atti impositivi che nelle successive difese processuali cui si rinvia integralmente, con riguardo alla disciplina relativa alle quote associative di iscrizione, alle forme di pubblicità, alle modalità di tenuta delle scritture contabili e della documentazione annessa, che evidenziavano, al di là di ogni ragionevole dubbio, la scarsa e limitata partecipazione dei soci alla vita associativa;  
l'articolo 148, comma 8, del TUIR stabilisce che la previsione agevolativa di cui al comma 3 dello stesso articolo 148 si applica a condizione che gli enti interessati si conformino a talune clausole, volte a garantire la non lucratività dell'ente e la democraticità del rapporto associativo, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata;
- l'effettività del rapporto associativo costituisce presupposto essenziale per il riconoscimento alle associazioni sportive dilettantistiche dei benefici fiscali previsti dalla vigente normativa, al fine di evitare l'uso distorto dello strumento associazionistico, suscettibile di intralciare la libertà di concorrenza tra gli operatori commerciali;
- contrariamente a quanto sostenuto dalla controparte, i verificatori ebbero modo di constatare, dall'analisi dei verbali assembleari e dei libri sociali (peraltro carenti di alcuni dati anagrafici), che il principio di democrazia e di uguaglianza dei diritti non risultava in concreto applicato, così come era apparsa meramente formale la partecipazione dei soci alla vita associativa;
- quanto detto veniva, altresì, corroborato in sede di verifica dalle informazioni rese da dieci soggetti (conservate agli atti presso l'Ufficio), i quali, nella maggioranza dei casi, non avevano mai partecipato alle assemblee, alle approvazioni dei rendiconti a preventivo e consuntivo, a conferma che le decisioni assembleari venivano prese da un numero limitato di soci, pregiudicando così il suddetto indefettibile requisito del vincolo associativo effettivo e

democratico; conclusione, a fronte della quale, i rappresentanti dell'Associazione non hanno mai fornito alcuna prova contraria;

- l'esigenza di una verifica in concreto sull'attività svolta è finalizzata, in particolare, a evitare che lo schema associativo, pur formalmente rispettoso dei requisiti prescritti dalla normativa di riferimento, sia di fatto impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associata; l'accertamento sulla spettanza di tali agevolazioni deve, pertanto, 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; come emerso dall'accesso diretto degli accertatori, l'attività della palestra si svolgeva in modo del tutto analogo a quello di normali palestre gestite da imprenditori commerciali; in particolare, è risultato che presso l'Associazione, che si era avvalsa della collaborazione di venticinque istruttori per le varie attività svolte, i prezzi praticati risultavano rapportati ad abbonamenti bimestrali, trimestrali, semestrali o annuali, nonché a un pacchetto di dieci ingressi, mentre la quota di iscrizione all'associazione per l'anno 2015 era pari a euro 25,00; i fruitori delle prestazioni corrispondevano, oltre alla quota d'iscrizione, un corrispettivo per le prestazioni, che variava in funzione dell'attività svolta e dell'arco temporale della stessa, con ciò concretizzando la previsione di cui all'art. 148, comma 2, del T.U. 917/1986, nella parte in cui dispone che si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciale 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;
- per quanto riguarda, invece, le contestazioni in ordine alla irrogazione delle sanzioni, peraltro non riprodotte in sede di gravame, si fa rinvio per economia di scrittura a quanto controdedotto in primo grado, così come per ogni altra eccezione;
- allo stesso modo si conferma il legittimo disconoscimento dei costi, stante la mancata prova della loro inerenza ex art. 109 T.U.I.R.

Sulla base delle suesposte considerazioni, l'appellata ha chiesto il rigetto dell'appello, con vittoria di spese.

La trattazione del processo ha avuto luogo all'odierna pubblica udienza, nella quale i difensori della contribuente hanno insistito per l'accoglimento dell'appello, mentre la rappresentante dell'Ufficio ne ha chiesto il rigetto.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. L'appello è infondato in tutte le sue articolazioni e, dunque, non può trovare accoglimento.
- 1.1 Innanzitutto, è da ritenere infondato l'addebito mosso dall'appellante alla C.T.P. di aver acriticamente aderito alle prospettazioni dell'A.F., senza sottoporre ad adeguato vaglio le argomentazioni difensive. Infatti, i primi giudici hanno preso in esame quando prospettato nel ricorso, ma, all'esito di tale valutazione, hanno ritenuto che non sussistessero i presupposti oggettivi per riconoscere alla ricorrente le agevolazioni previste dalla normativa

vigente per le associazioni sportive dilettantistiche, e hanno specificamente illustrato le oggettive risultanze del p.v.c. sulle quali detta conclusione si è fondata. Dunque, non vi è stata alcuna obliterazione delle argomentazioni difensive, ma soltanto il loro motivato rigetto all'esito della deliberazione delle argomentazioni delle parti.

- 1.2 Ciò premesso, va detto che la decisione della C.T.P. è pienamente condivisibile, posto che le invocate agevolazioni spettano non per il dato formale dell'affiliazione al CONI, bensì sulla base del concreto svolgimento con modalità non commerciali dell'attività considerata, che nel caso di specie è stato correttamente escluso.

In proposito va osservato, come sottolineato nella sentenza impugnata e ribadito dall'Ufficio appellato, che gli accertatori ebbero modo di constatare che, di fatto, l'appellante operava al pari di qualsiasi altro operatore commerciale nell'ambito del *fitness* e non come associazione dilettantistica a esclusivo beneficio dei soci. In sostanza, dietro l'apparente veste di associazione dilettantistica, vi era una vera e propria impresa a carattere lucrativo.

Ciò è stato acclarato sulla base di varie risultanze messe in evidenza dalla verifica fiscale e giustamente valorizzate nella motivazione della sentenza di primo grado.

In primo luogo il fatto che l'appellata si avvaleva della collaborazione di ben venticinque istruttori per le numerose attività offerte ai "soci" – tra le quali anche corsi di ballo – circostanza rivelatrice dell'ampiezza del suo ambito operativo, non usuale per un'associazione dilettantistica. Inoltre, come emerso dal riscontro delle iniziative pubblicitarie dell'Associazione (affidate a un Sito *internet* e anche a volantini rinvenuti in sede di verifica, nei quali era utilizzato il termine "abbonato" e non si faceva alcun riferimento a una "quota associativa"; circostanza, questa, di evidente caratura gravatoria, rafforzata dal fatto che non vi era stata l'emissione delle tessere di socio), i prezzi praticati risultavano strutturati sulla base di differenziazioni tariffarie (abbonamenti bimestrali, trimestrali, semestrali o annuali, nonché pacchetti di dieci ingressi), mentre la quota di iscrizione all'associazione per l'anno 2015 era pari a soli euro 25,00.

Ad avviso della Corte, non vi è chi non veda che si tratta di politica tipicamente commerciale, incentrata sull'offerta di servizi agli utenti connotata in modo totalmente sovrapponibile a quella degli ordinari operatori del mercato e decisamente distante dal modulo organizzativo di un'associazione sportiva dilettantistica. Invero, ove l'effettivo intento fosse stato quello di propiziare la diffusione della pratica sportiva per dilettanti, non avrebbe avuto alcun senso effettuare una così diffusa pubblicità, ponendo l'accento sulle articolate modalità di accesso ai servizi offerti e sulle differenziazioni dei costi, che è, invece, scelta del tutto logica e pertinente per chi operi con approccio commerciale.

Peraltro, i verificatori hanno svolto gli accertamenti nell'anno 2017 con riferimento all'anno di imposta 2015 e hanno constatato la presenza dei menzionati volantini pubblicitari illustrativi delle offerte tariffarie in atto, conformi a quelle del periodo sottoposto a verifica, il che conclama l'utilizzo in più esercizi delle medesimo modulo gestionale e conforta l'assunto dell'Ufficio circa lo svolgimento con modalità commerciali dell'attività dell'Associazione (sul principio, Cass., Sez. 5, sent. n. 39789 del 14/12/2021, in *C.e.d. Cass.*, rv. 663207 - 01;

Cass., Sez. 5, sent. n. 22939 del 26/09/2018, *ivi*, rv. 650791 - 01).

- 1.3 Per quanto detto, al riguardo si rivelano palesemente come vano artificio dialettico le prospettazioni dell'appellante incentrate sul disposto dell'art. 148, comma 3, del T.U.I.R., secondo il quale “... *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* “. Infatti, la previsione di una minima quota associativa e altre quote, alquanto più consistenti, in abbonamento – che l'appellante occhiutamente riconduce asserito all'intento di favorire una larga adesione dei soci e una gradata loro partecipazione alla copertura delle spese sostenute dall'ente, in funzione dell'intensità dell'uso dei beni sociali destinati allo svolgimento delle attività istituzionali (attività sportiva), secondo il democratico principio in base al quale “*chi più usa e consuma più paga*” – appare condotta chiaramente finalizzata a forzare la previsione normativa e a far artificiosamente figurare come versamenti associativi quelli che erano, invece, veri e propri corrispettivi per i servizi fruiti dagli utenti, non diversamente da quanto accade in un'ordinaria palestra a gestione commerciale.
- 1.4 Inoltre, va sottolineata la mera apparenza della vita associativa, posto che, sulla base degli elementi acquisiti dai verificatori all'esito dall'analisi dei verbali assembleari e dei libri sociali, è emerso che la partecipazione dei soci era del tutto simbolica e ridotta a un numero alquanto esiguo di appartenenti e che la maggioranza di essi non aveva mai partecipato alle assemblee e alle approvazioni dei rendiconti. Tale profilo è stato giustamente posto in evidenza dall'Ufficio, proprio perché previsto dalla normativa vigente come qualificante specificità dell'attività delle Associazioni sportive dilettantistiche, che giustifica le agevolazioni a esse riconosciute rispetto agli operatori commerciali.
- Privi di pregio si appalesano, a tal proposito, i tentativi dell'appellante di accreditare la tesi che la partecipazione dei soci alla vita e gestione sociale non può essere imposta, giacché il simulacro di attività associativa che risulta dai riscontri dei verificatori è ben distante dalla realtà operativa delle Associazioni sportive dilettantistiche – secondo la comune esperienza caratterizzata da una sentita e concreta partecipazione dei soci – mentre è pienamente armonica con l'impostazione commerciale dell'attività in parola, come emergente dagli elementi acquisiti in sede di verifica.
- Sul punto è costante l'insegnamento della Corte di cassazione (da ultimo Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 32119 del 12/12/2018, in *C.e.d. Cass.*, rv. 651781 - 01: «*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.*»).
- 1.5 Nulla di specifico ha addotto l'appellante per infirmare le condivisibili conclusioni dei primi giudici e, dunque, sul punto, l'appello va rigettato, anche con riferimento all'asserito difetto di esame di alcune delle prospettazioni della ricorrente, essendo esse implicitamente assorbite nella motivazione principale sulla carenza dei presupposti per il riconoscimento delle

agevolazioni fiscali di cui trattasi.

Conseguentemente, è da disattendere anche la lamentela di cui al primo motivo di appello in ordine al fatto che i primi giudici non si sarebbero espressi sul fatto che «... *se anche si volesse sostenere che l'associazione sportiva che non ha i requisiti di cui al comma 18, dell'articolo 90, L. 289/2002 non sia più tale, rimane comunque, fino a prova contraria, un ente senza scopo di lucro e, come tale, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 9-bis, L. 66/2002, un ente che, a pieno titolo, gode della possibilità di applicare la legge 398/1991.*» (cfr. pag. 20 del ricorso introduttivo). Invero, l'Ufficio, sulla base delle risultanze emerse dalla verifica svolta nell'anno 2017 per l'annualità 2015, ha correttamente escluso in radice la natura di Ente senza scopo di lucro dell'Associazione appellante – considerata un ordinario operatore commerciale del settore *fitness*, con conseguente negazione della possibilità di ritenere le quote associative “decommercializzate” ex art. 148, comma 1, del T.U.I.R. e art. 4, comma 4, del d.P.R. n. 600/1973 – sicché non vi è alcuno spazio per l'applicazione della normativa di favore richiamata dall'appellante, che è applicabile alle Associazioni sportive dilettantistiche effettivamente non aventi scopo di lucro, situazione che nella specie non è stata ritenuta sussistente, per le diffuse ragioni sopra illustrate.

- 1.6 Infondata è anche la doglianza sulla mancata concordanza dei primi giudici in ordine all'eccepito difetto di motivazione degli atti impugnati, giacché la C.T.P. li ha implicitamente ritenuti adeguatamente motivati, avendone nella sentenza richiamato il contenuto a sostegno dell'approdo decisionale cui è pervenuta. In effetti gli atti illustrano in modo più che adeguato le ragioni della pretesa erariale, giacché contengono l'esplicito e dettagliato richiamo delle risultanze del p.v.c. redatto dagli accertatori, e, dunque, non ricorre l'addotto vizio, così come è infondata la correlata eccezione di lesione del diritto di difesa, posto che l'Associazione è stata compiutamente messa in grado di cogliere il fondamento della ripresa a tassazione e di articolare una consapevole attività difensiva, come è, di fatto, avvenuto con il ricorso presentato.
- 1.7 Del pari privo di pregio è il rilievo incentrato sul fatto che l'Ufficio avrebbe rinunciato al potere dovere di autonoma valutazione del contenuto del p.v.c., posto che l'emissione dell'avviso di accertamento in conformità alle conclusioni dei verificatori è chiaro indice dell'implicita condivisione delle stesse e del loro ritenuto pieno fondamento, non essendo necessario un esplicito vaglio critico.
- 1.8 Da disattendere è anche il motivo di appello relativo al disconoscimento dei costi, avendo l'appellante sostanzialmente ribadito le generiche osservazioni contenute nel ricorso, senza dare specifica prova dell'addotta inerenza – per contrastare il contrario assunto dell'A.F. - e senza specificamente dimostrare la spettanza della detrazione dell'IVA negata dall'Ufficio, il quale ha correttamente riconosciuto la detrazione dei costi al netto di tale imposta, come previsto per le imprese esercenti attività commerciali, secondo quanto specificato nel p.v.c.
- 1.9 Parimenti da rigettare è il rilievo sulla mancata motivazione dell'irrogazione delle sanzioni, giacché l'irregolare tenuta della documentazione contabile è stata oggetto di dettagliata rilevazione nel p.v.c., debitamente richiamato *per relationem* nell'atto di contestazione, con

esplicito riferimento alle disposizioni violate.

1.10 Neppure sussiste l'eccezione vizio di ultrapetizione, in quanto le osservazioni della C.T.P. sul tesseramento dei soci – nelle quali si fa impropriamente riferimento al tesseramento in *organizzazioni sindacali* – hanno un mero carattere incidentale nell'economia della motivazione della pronuncia e non ne infirmano la correttezza.

2. Per tutte le suesposte ragioni, l'appello va integralmente rigettato.

Alla soccombenza consegue la condanna dell'appellante al rimborso all'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale III di Roma delle spese del presente grado di giudizio che – avuti presenti i criteri direttivi di cui ai decreti ministeriali n. 55/2014 e 147/2022 e alle relative tabelle, tenuto conto del valore della lite, della complessità della materia e dell'attività svolta, praticata la riduzione prevista dal comma 2-*sexies* dell'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992 e applicato l'aumento del 15% per spese forfettarie – vengono liquidate nella misura complessiva di euro 3.000,00 (tremila/00).

**P.Q.M.**

la Corte rigetta l'appello; condanna l'appellante al rimborso all'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale III di Roma delle spese del presente grado di giudizio, liquidate nella misura complessiva di euro 3.000,00 (tremila/00).

Così deciso in Roma, il 22 giugno 2023.

L'Estensore

Francesco UFILUGELLI

Il Presidente

Maria Silvia GIORGI