



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

BIAGIO VIRGILIO	Presidente
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
LUNELLA CARADONNA	Consigliere - Rel.
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere
FILIPPO D'AQUINO	Consigliere

Oggetto:  
Avviso di accertamento  
Irpef, Ires e IVA. Anno  
2007. Associazione  
sportiva dilettantistica.

28/10/2022 CC  
R.G. 24287/2015

**ORDINANZA**

sul ricorso n. 24287/2015 proposto da:

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i  
cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.

- ricorrente -

contro

Associazione sportiva dilettantistica «Black Lion Team», nella persona  
del legale rappresentante *pro tempore*.

- intimata -



avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della EMILIA ROMAGNA, n. 961/02/2015, depositata in data 30 aprile 2015, notificata in data 7 luglio 2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 28 ottobre 2022 dal Consigliere Lunella Caradonna;

### **RITENUTO CHE**

**1.** Con sentenza del 30 aprile 2015, la Commissione tributaria regionale della Emilia Romagna, in accoglimento dell'appello proposto dalla Associazione sportiva dilettantistica «Black Lion Team», ha annullato l'avviso di accertamento n. THH044002814/2012, per l'anno di imposta 2007, con il quale l'Ufficio aveva accertato, ai sensi dell'art. 41 *bis* del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 25 del decreto legislativo n. 446/1997, dell'art. 55 del d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 24 del d.P.R. n. 600/1973, un reddito di impresa di euro 27.615,31 ed un valore della produzione netta pari euro 73.265,00, oltre ad una maggiore IVA per euro 13.580,00 e maggiori ritenute per euro 12.340,00.

**2.** La Commissione tributaria provinciale di Modena aveva respinto il ricorso della contribuente ritenendo che la società avesse svolto attività commerciale, consistente nella ricerca di sponsor/clienti, che coprivano il 99% dei ricavi.

**3.** La Commissione tributaria regionale ha evidenziato che:

-) non era contestato che la contribuente era una Associazione dilettantistica, in quanto anche l'Agenzia delle Entrate aveva riferito che l'Associazione era affiliata alla Csai, così come dichiarato anche dall'Associazione stessa, e che, in seguito, come federazione sportiva nazionale era confluita nel Coni, il quale con delibera 52/9 del 2011 aveva deciso il riconoscimento degli affiliati alle federazioni sportive poi confluite nel Coni fino al 2010 compreso;



- ) la Federazione Sportiva Nazionale Csai - Aci era confluita nel Coni nel 2011, con ciò risultando comprovato la qualifica di associazione sportiva per le società iscritte alla Csai;
- ) dalla documentazione allegata al processo verbale risultava che lo statuto dell'Associazione rispondeva ai requisiti di cui all'art. 90, commi 17 e 18 della legge n. 289/2002 e che, nel 2011, l'Associazione si era affiliata al Coni, con la conseguenza che la qualifica di Associazione dilettantistica risultava sussistere anche per gli anni precedenti, stante la pregressa affiliazione alla Csai;
- ) i verbali assembleari erano stati regolarmente redatti e dagli stessi risultava l'approvazione dei rendiconti, come da verbale di assemblea del 25 febbraio 2008, che aveva approvato il rendiconto dell'anno 2007;
- ) dalla detta documentazione risultava la prova fornita dall'Associazione di essere una associazione sportiva dilettantistica affiliata al Coni con ricavi inferiori ad euro 250.000,00 e come tale rientrante fra quelle previste dalla legge n. 398/1991, né la normativa prescriveva altri adempimenti;
- ) l'art. 111 del Tuir disponeva espressamente che le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicavano alle associazioni sportive dilettantistiche.

**4.** L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

**5.** La Associazione sportiva dilettantistica «Black Lion Team» non ha svolto difese.

### **CONSIDERATO CHE**

**1.** Il primo motivo deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 148 T.u.i.r., della legge n. 398/1991 e dell'art. 90, commi 17 e 18, della legge n. 289/2002, nonché dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. L'Agenzia delle Entrate



si duole del fatto che i giudici regionali, in palese violazione delle norme indicate e dei principi che presiedevano l'onere della prova, avevano affermato che, al fine di verificare se l'associazione ricorrente potesse godere o meno dei benefici previsti dalla legge 398/1991, era sufficiente verificare la sussistenza di alcuni (e non di tutti i) requisiti formali previsti da tali disposizioni di legge (peraltro non tutti presenti) senza esaminare l'attività svolta in concreto; la Commissione tributaria provinciale aveva accertato che la ricorrente aveva solo cercato di rispettare i requisiti formali per qualificarsi come associazione sportiva dilettantistica, ed anche non tutti, in quanto solo dal 10 marzo 2011 si era iscritta al Coni e soltanto in data 28 maggio 2010 in sede di variazione dello statuto aveva adottato la denominazione associazione sportiva dilettantistica, mentre aveva svolto prevalentemente, attività commerciale, consistente nella ricerca di sponsor/clienti, che coprivano il 99% dei ricavi; infatti non risultava che procedesse alla formazione di nuovi piloti e/o navigatori ma partecipava a gare automobilistiche, in particolare a rally ronde, con piloti esperti anche non tesserati, proprio per ottenere migliori risultati migliore visibilità e maggiori contratti pubblicitari e/o sponsorizzazioni; la Commissione tributaria provinciale aveva accertato, dunque, sotto il profilo formale, che all'epoca dei fatti (2007) l'Associazione non era affiliata al CONI e non recava nella denominazione l'indicazione di Associazione sportiva dilettantistica; nessuna considerazione aveva speso, come era suo onere, la Commissione tributaria regionale sull'attività svolta in concreto; la Commissione tributaria provinciale aveva, infatti, osservato che l'attività sportiva veniva svolta con l'ingaggio di piloti non soci, possibilmente qualificati al fine di ottenere risultati migliori per attirare gli sponsor, con ciò rappresentando che l'attività concretamente svolta aveva carattere commerciale; la Commissione tributaria regionale, lungi dal contraddire tale valutazione, si era limitata ad una verifica meramente astratta (e oltretutto parziale) dei



requisiti statutarî, dando rilievo a circostanze non decisive quale l'affiliazione al CONI (peraltro intervenuta nel 2011 mentre l'anno d'imposta del quale si discute è il 2007) senza fornire alcuna valutazione delle modalità di svolgimento dell'attività.

**2.** Il secondo motivo deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ.; in particolare, l'Ufficio aveva rilevato, nelle controdeduzioni depositate nel giudizio di secondo grado a pag. 3 e ss., l'assenza sia delle prescrizioni formali dettate dall'art. 148, comma 8, del d.P.R. 917/86 e dall'art. 90 della legge n. 289/2002, sia di un effettivo vincolo associativo; nelle controdeduzioni depositate in appello a pag. 3, l'irregolarità e la mancanza di trasparenza nella compilazione e tenuta dei libri sociali; nelle controdeduzioni depositate nel giudizio di primo grado, alle pagine 3 e 4, il mancato rispetto dei principi di democraticità e partecipazione degli affiliati alla vita associativa; alla pagina 6 delle controdeduzioni depositate in appello, la mancanza in concreto della realizzazione del vincolo associativo, in quanto l'associazione avrebbe dovuto avere come finalità lo sviluppo e la diffusione dell'attività sportiva, in particolare l'automobilismo, in tutte le sue forme e manifestazioni anche attraverso l'attività di formazione di nuovi piloti; a pagina 4 delle controdeduzioni depositate in primo grado, la scelta dei piloti destinati a prendere parte alle gare rallistiche, legata soltanto all'opportunità di aumentare il numero delle aziende sponsor e non anche alla possibilità di formare i giovani piloti e prepararli alle competizioni. Di tutti questi aspetti non vi era traccia nella motivazione della sentenza, la quale si era limitata ad affermare che, verificata l'affiliazione al Coni (dal 2011) e il preteso rispetto dei requisiti formali previsti dalla legge n. 398/1991 e dalla legge n. 289/2002, l'Associazione poteva essere inquadrata nelle associazioni sportive dilettantistiche e godere dei relativi benefici fiscali, in quanto la normativa non prescriveva altri adempimenti; la sentenza appariva



evidentemente del tutto carente in quanto non aveva esaminato i fatti decisivi dedotti dall'Ufficio idonei a provare sia l'assenza di regolarità formale dell'associazione, sia a dimostrare che l'attività in concreto svolta non rispondeva agli scopi associativi.

**2.1** I motivi, che vanno trattati unitariamente perché involgono diversi aspetti della stessa questione, sono fondati.

**2.2** La sentenza impugnata motiva la sua decisione affermando che l'Associazione era affiliata alla Csai, riconosciuta come affiliata dal Coni fino al 2010 e poi confluita nel 2011 nel Coni; che lo statuto dell'Associazione rispondeva ai requisiti di cui all'art. 90, commi 17 e 18 della legge n. 289/2002 e che i verbali assembleari erano stati regolarmente redatti e dagli stessi risultava l'approvazione dei rendiconti; che i ricavi erano inferiori ad euro 250.000,00 e come tale l'Associazione rientrava fra quelle previste dalla legge n. 398/1991; la normativa non prescriveva altri adempimenti.

**2.3** In proposito, questa Corte ha affermato che *«Ai fini del riconoscimento del regime agevolato di cui all'art. 1 della legge 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»*  
(cfr. Cass., 26 ottobre 2021, n. 30008).

Nella sentenza appena richiamata (la n. 30008 del 2021), questa Corte ha precisato che se è vero che l'applicabilità della disposizione è subordinata, innanzitutto, ad un requisito formale e, cioè, all'affiliazione dell'associazione alle federazioni sportive nazionali o a enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali (con riguardo alle imposte sul valore aggiunto e sui redditi), tuttavia il possesso del requisito formale non è sufficiente, essendo necessaria la dimostrazione del presupposto sostanziale, costituito dalla effettiva sussistenza dei requisiti previsti dalla legge. In particolare, la Corte ha evidenziato che le esenzioni d'imposta a favore delle associazioni non lucrative - e, specificamente, delle associazioni sportive dilettantistiche - dipendono non dalla veste giuridica assunta dall'associazione (o, quantomeno, non soltanto da quella), bensì dall'effettivo esercizio di un'attività senza fine di lucro, sicché l'agevolazione fiscale (ma anche quella contributiva) non spetta in base al solo dato formale (estrinseco e neutrale) dell'affiliazione al CONI, bensì per l'effettivo svolgimento dell'attività considerata, il cui onere probatorio incombe sul contribuente (così anche Cass., 30 aprile 2018, n. 10393; Cass., 30 aprile 2019, n. 11492; Cass., 11 novembre 2020, n. 25353; Cass., 24 dicembre 2020, n. 29500).

Con specifico riferimento, poi, al dato formale, questa Corte ha affermato che gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dall'art. 111 del d.P.R. n. 917 del 1986, in materia di IRPEG, e dall'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, in materia di IVA - come modificati, con evidente finalità antielusiva, dall'art. 5, del decreto legislativo n. 460 del 1997 - a condizione non solo dell'inserimento, nei loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate nell' art. 5 del decreto legislativo n. 460 citato (art. 111, comma 4 *quinquies*), ma anche dell'accertamento,



che va effettuato dal giudice di merito con congrua motivazione, che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse (Cass. 30 maggio 2012, n. 8623; Cass., 12 maggio 2020, n. 11456).

Sotto lo specifico profilo dell'onere probatorio, questa Corte ha precisato che gli enti di tipo associativo non godono di una generale esenzione da ogni prelievo fiscale (come si evince dall'art. 111, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986), potendo anche le associazioni senza fini di lucro svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale. Il citato art. 111, comma 1, in forza del quale le attività a favore degli associati non sono considerate commerciali e le quote associative non concorrono a formare il reddito complessivo, costituisce deroga alla disciplina generale, fissata dagli artt. 86 e 87 del medesimo d.P.R., secondo cui l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche. Ne discende, pertanto, che l'onere di provare i presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, ossia l'associazione, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 cod. civ. (Cass., 12 febbraio 2013, n. 3360; Cass., 25 marzo 2015, n. 5931; Cass., 4 ottobre 2017, n. 23167).

Da ultimo, questa Corte ha precisato, in una fattispecie dove la pubblicità in favore dell'associazione era eseguita da soggetti terzi e non dai soci, che *«L'esenzione di imposta prevista, dall'art. 90, comma 11 bis, della l. n. 289 del 2002, in favore delle associazioni sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, per la pubblicità eseguita negli impianti con capienza inferiore ai tremila posti, riguarda unicamente la propaganda della propria attività effettuata in modo diretto dai soggetti esonerati al fine di ampliare la base dei propri associati, non trovando invece applicazione per la pubblicità realizzata da terzi su spazi messi a loro disposizione, a titolo oneroso, da siffatte società sportive»* (Cass., 30 gennaio 2020, n. 2184).



**2.4** Dunque, l'accertamento sulla spettanza di tali agevolazioni deve essere compiuto, oltre che sul piano formale, anche in concreto, con onere probatorio a carico del contribuente, esaminando le attività sportive effettivamente praticate, le modalità con cui le prestazioni dell'ente sono erogate e l'effettiva sussistenza delle caratteristiche soggettive dell'associazione sportiva.

**2.5** La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione dei principi esposti, poiché ha riconosciuto la natura non commerciale dell'ente - e, conseguentemente, il regime di agevolazione tributaria previsto per gli enti non aventi natura commerciale - in ragione del solo dato formale, peraltro non valutato in tutti i suoi aspetti, rappresentato dall'essere una associazione sportiva dilettantistica, in possesso di iscrizione ad una federazione sportiva e di uno statuto, non esaminando minimamente i caratteri dell'attività dell'ente.

La sentenza impugnata, dunque, per riconoscere l'applicabilità delle agevolazioni previste dalla legge, non ha valutato da un lato che tutti i requisiti formali fossero stati rispettati (come l'assenza nella denominazione sociale del riferimento alla associazione sportiva dilettantistica) e dall'altro ha ommesso completamente di verificare la natura (in tesi, non lucrativa) dell'attività in concreto esercitata e ciò, pur avendo l'Ufficio rilevato sia l'assenza delle prescrizioni formali dettate dall'art. 148, comma 8, del d.P.R. n. 917/86 e dall'art. 90 della legge n. 289/2002, sia che l'attività sportiva era stata svolta con l'ingaggio di piloti non soci, anche al fine di ottenere risultati migliori per attirare gli sponsor.

Conseguentemente, i giudici di secondo grado hanno ommesso di considerare gli elementi addotti dall'Ufficio a sostegno della natura non commerciale dell'ente, individuati, principalmente, sotto il profilo formale, nel fatto che l'associazione non avesse una delle forme giuridiche prescritte dall'art. 90, comma 17, della legge 289/2002; non recasse nella propria denominazione l'indicazione di "associazione



sportiva dilettantistica”, fosse affiliata al CONI solo dal 2011, che il rendiconto fosse impreciso e stringato e la vita assembleare non fosse reale ed ispirata a criteri di democraticità poiché le assemblee non venivano convocate secondo le prescrizioni statutarie; sotto il profilo sostanziale che l'attività svolta in concreto si estrinsecava nella partecipazione a rally con piloti, non soci, già affermati, al fine di acquisire sponsorizzazioni.

**3.** In conclusione, il ricorso va accolto; la sentenza impugnata va cassata con rinvio, per nuovo esame, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Emilia Romagna, in diversa composizione, alla quale si demanda altresì la liquidazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 28 ottobre 2022.

Il Presidente

Biagio Virgilio

