

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
MARIANTONIETTA MONFREDI

Sentenza n. 667/2025
Depositata il 07/03/2025
Il Segretario
TIZIANA MICCIANTUONO

Il Presidente
FILIPPO LAMANNA



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 17, riunita in udienza il 28/02/2025 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

LAMANNA FILIPPO, Presidente
MONFREDI MARIANTONIETTA, Relatore
LATTI FRANCO, Giudice

in data 28/02/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3096/2024 depositato il 24/10/2024

proposto da

Me  : Socie.a Sportiva Dilettantistica 

Difeso da

Rappresentato da Le  Mi 

ed elettivamente domiciliato presso

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Lecco

elettivamente domiciliato presso dp.le 

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 130/2024 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado LECCO sez. 2 e pubblicata il 08/10/2024

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9P033DC / IRES-ALTRO 2017
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9P033D0 / IVA-ALTRO 2017
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9P033D0C / IRAP 2017
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9P033D0I / IRES-ALTRO 2018
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9P033D0U / IVA-ALTRO 2018
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9P033D00 / IRAP 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 439/2025 depositato il 03/03/2025

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: accoglimento dei motivi di appello e riforma della sentenza di primo grado. Con vittoria delle spese di lite. Tutto come meglio specificato in atti.

Resistente/Appellato: rigetto dei motivi di appello e conferma della sentenza di primo grado. Con vittoria delle spese di lite. Tutto come meglio specificato in atti.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il contenzioso ha ad oggetto due avvisi di accertamento (notificati nel 2023) relativi agli anni di imposta 2017 e 2018 (ricorsi originari distinti e riuniti in primo grado) con riprese a titolo di imposte dirette e IVA (accertamento di maggiore reddito, maggiore valore della produzione, maggior volume di operazioni imponibili). Il tutto a seguito di attività di verifica di funzionari dell'Amministrazione, diretta a verificare la sussistenza dei requisiti necessari per avvalersi del regime di favore di cui alla L. 398/1981 e 148 TUIR. Le riprese valgono € 133.363 per il 2017 (di cui € 70.371 di sanzioni); ed € 107.797,70 per il 2018 (di cui € 48.215,70 di sanzioni).

La parte privata impugnava gli atti e rilevava: nullità per violazione del contraddittorio per mancata risposta alle osservazioni al PVC; illegittimità e falsa applicazione delle norme perché l'inoltro del Modello EAS è, al più, violazione meramente formale e non è sanzionato dalla legge con la decadenza dal regime di favore; infondatezza della pretese per sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi per godere del regime di agevolazione previsto per gli enti sportivi dilettantistici; infondatezza della pretesa per assenza di distribuzione indiretta di utili e congruità e regolarità del compenso percepito dall'amministratore; inerenza dei costi disconosciuti; violazione del divieto di doppia presunzione.

L'Ufficio replicava che gli avvisi erano congruamente motivati anche con riferimento alle osservazioni di parte; che la associazione non ha i requisiti per fruire del regime agevolativo e i costi dedotti sono stati correttamente riqualificati come indiretta distribuzione di utili.

La Corte in primo grado pur ritenendo sussistenti i presupposti per l'applicazione del regime agevolativo, nel merito, ha ritenuto corretta la riqualificazione come indiretta distribuzione di utili del maggior compenso erogato all'amministratrice e dei costi ripresi. Spese a carico della contribuente soccombente per € 4.800.

Propone appello la parte contribuente. Ribadisce il possesso di tutti i requisiti (oggettivi e soggettivi) per accedere al regime agevolato e rileva l'irrelevanza del mancato inoltro del Modello EAS ai fini della decadenza invocata dall'ufficio. Lamenta l'omessa motivazione sulla eccezione di violazione del contraddittorio per mancata risposta alle osservazioni mosse alle contestazioni, ampiamente documentate. Aggiunge che non c'è stata alcuna indiretta distribuzione di utili e che l'amministratrice ha percepito un compenso del tutto congruo rispetto alla attività effettivamente svolta; nonché che i costi dedotti sono effettivi, inerenti, legittimamente deducibili. Si lamenta anche la erroneità della decisione sulla condanna alle spese di lite integrale visto che i primi giudici hanno riconosciuto che ci sono i presupposti per accedere al regime di favore e il Modello EAS non è presupposto sostanziale per la sua applicazione.

Si è costituito l'Ufficio replicando ai motivi di appello e chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.

Ha depositato successiva memoria la parte per replicare all'Ufficio e rilevare che gli eventi promozionali e le attività relazionale erano spesso organizzate nei fine settimana e nei periodi estivi

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello della parte privata è solo parzialmente fondato, sicché merita accoglimento, con conseguente doverosa parziale riforma della sentenza di primo grado, nei limiti di seguito indicati.

Anzitutto occorre ricordare che, per consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, il giudice, nel motivare "concisamente" la sentenza secondo i dettami di cui all'art. 118 disp. att. cpc, non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, considerate rilevanti ai fini della

decisione concretamente adottata. Ne consegue che quelle residue, non trattate in modo esplicito, non devono necessariamente essere ritenute come "omesse", per effetto di "error in procedendo", ben potendo esse risultare semplicemente assorbite (ovvero superate) per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato. Alla luce di quanto appena ricordato, si deve quindi precisare che la trattazione sarà in questa sede limitata all'approfondimento delle sole questioni rilevanti e dirimenti ai fini del decidere; ritenendosi quindi assorbite tutte le altre eccezioni e questioni. E ciò in applicazione del principio della cosiddetta 'ragione più liquida' desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., ulteriormente valorizzato e confermato dalla Suprema Corte (Cass. Civ., ord. n. 26214/2022; Cass. Civ., ord. n. 9309/2020; Cass. Civ., ord. n. 363/2019; Cass. Civ., ord. n. 11458/2018; Cass. Civ. SSUU sentenza n. 24883/2008; Cass. Civ. n. 26242/2014 e Cass. Civ. n. 9936/2014).

L'appello della parte privata è fondato laddove rileva una contraddittorietà fra la motivazione della sentenza di primo grado e il dispositivo nella misura in cui, da un lato, i primi giudici riconoscono la sussistenza di tutti i requisiti oggettivi e soggettivi affinché la contribuente possa accedere al regime fiscale agevolato delle società sportive dilettantistiche di cui alla L. 398/91 e art. 148 TUIR, dall'altro lato, hanno rigettato integralmente i ricorsi confermando la legittimità di tutte le riprese quantificate secondo il regime di imposizione fiscale ordinaria sul presupposto della intervenuta decadenza dal regime agevolato per mancata trasmissione del Modello EAS.

Sul punto è bene sottolineare due elementi. Il primo è che, effettivamente, come già rilevato dai primi giudici, l'invio del modello EAS non è condizione sostanziale per accedere al regime agevolato. Si tratta di un adempimento formale e la legge non prevede la sanzione della decadenza. Quanto al resto, si tratta di società che opera senza fine di lucro; è affiliata al M (codice TO. /) e iscritta al Registro delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche del CONI. La contribuente ha peraltro descritto nel dettaglio la tipologia di attività svolta di promozione dello sport ai fini del benessere e della salute dei tesserati, ha rappresentato di avere stipulato una serie di convenzioni con enti pubblici territoriali, nonché di collaborare con Istituti di Medicina, Università etc.; senza che tali circostanze siano state contestate o smentite dall'ufficio. Peraltro, la documentazione presente e analizzata contiene elementi specifici per apprezzare la relazione causale esistente fra servizi resi e gli scopi istituzionali – valorizzazione dello sporto nell'ambito sociale e

salutistico promuovendo la salute psicofisica dei tesserati - , ad esempio la descrizione dell'oggetto delle fatture.

Da ultimo, su tale aspetto, deve rilevarsi anche che l'ufficio non ha formalizzato motivi di appello incidentale, neppure condizionato, rispetto alla motivazione della sentenza che ribadisce la sussistenza di tutti i requisiti per accedere al regime agevolato.

Ne consegue che su tale aspetto, è fondato l'appello della contribuente e deve ritenersi acquisita la sussistenza dei presupposti (oggettivi e soggettivi) per accedere al regime fiscale agevolato di cui alla L. 389/91 e art. 148 TUIR.

L'appello è invece infondato con riferimento alla rideterminazione del reddito/volume di affari a seguito di riqualificazione come indiretta distribuzione di utili di parte del compenso elargito all'amministratrice e di una serie di costi addebitati alla associazione, ma sostenuti nell'esclusivo e personale interesse della amministratrice stessa.

La parte privata insiste nell'affermare che non c'è alcuna distribuzione indiretta di utili; che l'amministratrice ha percepito un compenso congruo per tutta l'attività che svolge dal momento che si occupa di tutto lei (verifica e tenuta della contabilità, gestione degli adempimenti fiscali, gestione finanziaria e dei flussi di cassa; segreteria amministrativa, generale e organizzativa; receptionist, front office e centralino; riferimento per ogni questione amministrativa, burocratica e organizzativa per i tesserati (oltre 650). Aggiunge che non ci sono limiti numerici o soglie massime alla quantificazione del compenso dell'amministratore nella legge, ma l'ufficio pretende di applicare analogicamente una norma che riguarda tutt'altro. Precisa che non si vede perché l'amministratrice avrebbe dovuto per forza assumere dipendenti per svolgere mansioni di cui si occupa personalmente, aumentando l'aggravio di costi per la associazione (paradosso). Quanto ai costi sostenuti, sono effettivi, inerenti all'oggetto sociale e funzionali all'incremento della attività. Attengono qualitativamente e quantitativamente alla sfera sociale. Si tratta di trasferte promozionali, partecipazione ad eventi formativi e sportivi a fini di marketing (ci sono le locandine), pranzi e incontri di lavoro con fornitori, clienti e collaboratori o partner lavorativi; anche l'abbigliamento e le calzature sono sportive.

In ordine al compenso dell'amministratrice rileva quanto segue. Anzitutto i criteri quantitativi utilizzati dall'ufficio per individuare una somma congrua da riconoscere a titolo di compenso a favore dell'amministratrice sono ragionevoli e giuridicamente fondati. Gli artt. 148 comma 8 TUIR e 90

comma 18 L. 289/2002 non stabiliscono un limite economico preciso, sicché i documenti di prassi, ossia le circolari amministrative, fanno riferimento, in termini di analogia, all'art. 10 comma 6 lett. C D. Lgs. 460/1997 relativo al riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle Onlus (che fanno a loro volta riferimento al compenso massimo previsto per il collegio sindacale delle SPA). Ciò in quanto l'operatività del registro unico nazionale del terzo settore vale solo a partire dal 23.11.2021 (data a partire dalla quale le ASD e SSD non lucrative possono scegliere se rimanere con il regime agevolativo per esse previsto e non abrogato, o confluire in quello degli enti del terzo settore). Stante questo parametro, il compenso massimo erogabile all'amministratore era, per gli anni di interesse, pari a € 12.000 (a fronte della percezione di € 36.465 nel 2017 e di € 56.795 nel 2018). In ogni caso, anche a prescindere da ciò, il punto è che la parte pretende di qualificare come compenso a favore dell'amministratrice l'elargizione di una somma che, piuttosto, descrive nei fatti come compenso per attività lavorativa svolta a favore della società (sostitutiva di quella di uno o più dipendenti). Il punto è però che una tale ricostruzione non può essere provata attraverso mere allegazioni e affermazioni di parte sfornite di supporto documentale e il dato fattuale dell'assenza di dipendenti, nella misura in cui non sussistono documenti contrattuali né è provato che si tratti di attività svolta effettivamente, e in che misura, dalla amministratrice.

Quanto ai costi, che la associazione indica come propri e inerenti a spese di rappresentanza, effettivamente, la tipologia dei beni e servizi pagati, la loro natura e la tempistica di effettuazione delle spese, dimostra che si tratta di spese personali fruite dalla amministratrice (viaggi, abbigliamento, calzature accessori, ristoranti, viaggi estivi familiari). Per tali costi non ci sono giustificativi associativi né elementi documentali che correlino tali spese alle finalità istituzionali o a promozione e marketing utile a incrementare l'attività della associazione. Gli importi dei singoli scontrini per abbigliamento, accessori e calzature sono coerenti con acquisti di un singolo; le ricevute di bar e ristoranti spesso sono nei fine settimana e ci sono anche menu bambini – incompatibili con l'essere pranzi di lavoro-; si tratta di spese per vacanze estive familiari, soggiorni in agriturismi.

Peraltro, posto che si tratta di elementi negativi di reddito e l'onere della prova circa l'effettività e l'inerenza incombe sul contribuente, si deve rilevare che non è stata comunque provata dalla parte l'inerenza e il collegamento specifico con attività promozionali funzionali agli scopi associativi.

Ne consegue che, correttamente, l'ufficio ha riqualificato il maggior compenso erogato all'amministratrice e il valore dei costi disconosciuti e sostenuti per l'acquisto di beni e servizi fruiti personalmente dalla amministratrice, come indiretta distribuzione di utili, da riprendere in capo alla società; con l'unica precisazione che il trattamento fiscale di tali importi deve essere conforme al regime fiscale agevolato cui la contribuente ha diritto di accedere.

La parziale reciproca soccombenza giustifica l'integrale compensazione delle spese di lite con riferimento ad entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

1) Accoglie parzialmente l'appello e per l'effetto, riformando in parte l'appellata sentenza, dispone la riquantificazione del reddito/volume d'affari in base al regime agevolativo di cui alla L. 389/1981 così come riconosciuto dal primo Giudice, ferma restando l'accertata indiretta distribuzione di utili e la non inerenza delle spese nei termini indicati dall'Ufficio.

2) Compensa integralmente fra le parti le spese di lite del doppio grado di giudizio.

Milano, 28 febbraio 2025

Il giudice estensore

Mariantonietta Monfredi

Il Presidente

Filippo Lamanna