



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI VARESE

SEZIONE 3

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 21/2018

UDIENZA DEL

14/05/2018 ore 09:15

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>SOPRANO</u>	<u>ARTURO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>VITELLI</u>	<u>GUIDO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>BOSCHETTO</u>	<u>ENZO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

N°

219/18

PRONUNCIATA IL:

14/5/18

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

14/6/18
Il Segretario

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 21/2018
depositato il 10/01/2018

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T93043002082 IRES-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T93043002082 IVA-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T93043002082 IRAP 2012
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE VARESE

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

ASSISTENTE TRIBUTARIO
Grazia Condonato



IN FATTO

L'avviso di accertamento, impugnato dalla parte ricorrente, è conseguente ad una verifica fiscale eseguita per l'anno d'imposta 2012 dai funzionari dell'Ufficio controlli della scrivente Direzione provinciale, sfociata nel PVC notificato in data 30/03/2017 a mani del rappresentante legale dell'associazione,

Dalla predetta verifica è emerso che l'associazione non avrebbe osservato molteplici disposizioni di legge che permettono l'accesso ai regimi agevolativi previsti per le associazioni sportive dilettantistiche dalla legge n. 398 del 1991 e consistenti nelle seguenti misure:

-determinazione forfetaria del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi (sulla base di un coefficiente di redditività pari al 3% dei ricavi conseguiti).

-Al reddito così determinato va aggiunto l'importo delle plusvalenze patrimoniali;

-determinazione forfetaria dell'IV A (art. 74, comma 6, del DPR n. 633 del 1972);

-esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili (libro giornale, libro degli inventari, registro IV A, scritture ausiliarie e di magazzino, registro beni ammortizzabili);

-esonero dalla redazione dell'inventario e del bilancio;

-esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione (tranne che per sponsorizzazioni, cessione di diritti radio, TV e pubblicità);

Inoltre, l'art. 2, comma 1, lett. h), del DPR n. 696 del 1996, esonera le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza fini di lucro e le associazioni *pro-loco*, che si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991, dall'obbligo di certificare "*le cessioni e le prestazioni poste in essere*", diverse da quelle di intrattenimento e di spettacolo.

La verifica ha evidenziato:

-la mancata trasmissione del Modello EAS;

-la mancata dimostrazione alla vita e alla gestione della associazione da parte dei soci;

-Finanziamento in conto capitale da parte del socio

-Assenza di attività istituzionale tipica di ogni associazione sportiva dilettantistica (assenza di corsi, quote associative, partecipazione alla gestione ...), poiché l'unica attività rilevata risulta la



partecipazione a gare e Campionati sportivi anche tramite piloti non soci. Il diritto di voto degli associati ed il diritto di nomina degli organi amministrativi non sono stati effettivamente esercitati e la partecipazione all'Associazione è meramente formale.

-Non sono stati istituiti libri sociali, ad eccezione di un "libro soci", di sole 5 pagine, relativo alle variazioni intervenute in data 8/1/2007 e 14/09/2010. Il medesimo non è stato più aggiornato e riporta la firma del solo Presidente.

Tali inosservanze, secondo la parte convenuta, determinerebbero determinato l'inapplicabilità del regime agevolativo di cui alla legge 398/91 e, conseguentemente, il beneficio della de commercializzazione dei corrispettivi.

Con l'avviso di accertamento impugnato, quindi, l'Ufficio ha determinato il reddito imponibile ai fini Ires ed Irap per l'anno 2012, ricalcolando l'esatto ammontare dei costi, come nella tabella riportata a pagina nn. 5 e seguenti dell'avviso di accertamento.

Con ricorso notificato all'Ufficio in data 03 gennaio 2018 la parte chiede l'annullamento totale dell'atto motivando la richiesta con le seguenti eccezioni:

1. Nullità dell'avviso di accertamento per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo - violazione dell'art. 5 del D.lgs. 218/97 - Violazione del diritto di difesa.
2. Nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 7 e 12, comma 7 della Legge 212/2000 e dell'art. 42 DPR 600/73 e 56 DPR 633/72 - Difetto di motivazione;
3. Nullità dell'accertamento per violazione dell'onere della prova in violazione dell'art. 2697 c.c.;
4. Nullità dell'avviso di accertamento per violazione degli artt. 145 del TUIR, 39 del DPR 600/73 e 55 del DPR 633/72;
5. Nullità dell'accertamento per infondatezza nel merito - insussistenza dei presupposti per il disconoscimento del regime fiscale - violazione e falsa applicazione della L. n. 398/1991;
6. Erroneità del reddito accertato dall'Ufficio;
7. Inapplicabilità dell'art. 38 c.c.;
8. Inapplicabilità ed illegittimità delle sanzioni;



Si costituisce l'Ufficio convenuto, confermando la tesi della mancanza dei requisiti per l'applicabilità della normativa di cui alla L. n. 398/1991. Inoltre ribadisce il contenuto e la correttezza dei rilievi formulati.

IN DIRITTO

La Commissione osserva:


In merito alla nullità dell'avviso di accertamento per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo, violazione dell'art. 5 del D.lgs. 218/97 e violazione del diritto di difesa, la parte ricorrente afferma che in esso non sono state rispettate le garanzie sottese al contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente, e che di conseguenza sarebbe stato leso il proprio diritto di difesa.

A riguardo richiama la giurisprudenza di legittimità che rintraccia in capo all'amministrazione un obbligo generalizzato di instaurare il contraddittorio con il contribuente.

Occorre in primo luogo far notare che le contestazioni mosse con il presente motivo di ricorso non sono pertinenti con la violazione dell'art. 5 del D.lgs. 218/97 che la parte indica nel titolo del motivo di ricorso.

Questo articolo riguarda il procedimento di adesione, che l'Ufficio può instaurare a seguito della notifica dell'avviso di accertamento. Si deve rilevare che tale ipotesi si distingue nettamente dal contraddittorio preventivo di cui si è occupata la giurisprudenza della Corte di Cassazione richiamata nel ricorso, ipotesi quest'ultima che riguarda esclusivamente la fase precedente la notifica dell'atto impositivo.

A ciò si aggiunga anche che in ogni caso, pur volendo fare riferimento al richiamato articolo 5, nessuna violazione della norma è stata compiuta dall'Ufficio nel caso di specie, dal momento che lo stesso decreto legislativo, accanto all'ipotesi di attivazione del procedimento di accertamento con adesione intrapreso su iniziativa dell'ufficio, prevede - al successivo articolo 6 - che anche il contribuente può presentare all'Ufficio istanza per attivare il procedimento con adesione, sia a seguito di accessi,



ispezioni e verifiche, che successivamente alla notifica dell' avviso di accertamento.

Chiarito, quindi, che non vi è stata alcuna violazione dell'articolo 5, si ribadisce che le pronunce della Corte di Cassazione richiamate da controparte, riguardano un concetto di portata più ampia, attraverso il quale la Suprema Corte ha voluto chiarire il significato e l'importanza che riveste il contraddittorio preventivo, inteso come il momento che precede l'emanazione dell' atto impositivo, in cui si instaura un confronto tra amministrazione e contribuente, volto a mettere in chiaro le posizioni di entrambi, garantendo alla parte privata di contrapporre le proprie ragioni e talvolta la propria produzione documentale, alle pretese avanzate dall'ufficio.

Si tratta di un momento che non si esaurisce esclusivamente nell'ipotesi dell'adesione, la cui iniziativa non ricade unicamente sull'Ufficio, come già detto, ma riguarda la fase "endoprocedimentale", quella in cui l'amministrazione, essendo in procinto di emettere un atto lesivo dei diritti del contribuente, lo rende edotto delle proprie determinazioni, così da assicurare le garanzie di cui all'articolo 12, comma 7 della Legge 212/2000

Nel caso in esame, le richiamate garanzie per il contribuente sono state pienamente rispettate, dal momento che il contribuente, ha avuto la facoltà di muovere rilievi e formulare osservazioni durante tutta la fase delle operazioni di verifica.

Terminate le operazioni di verifica, l'ufficio ha notificato l'avviso di accertamento solo dopo il decorso di 60 giorni dalla notifica del PVC.

Sul punto è evidente che nessuna delle mancanze rilevate dalla parte può essere attribuita all'Ufficio.

Non si può contestare all'ufficio di non avere attivato il procedimento con adesione, perché questo può essere anche richiesto dalla parte, ed in ogni caso non può dirsi non rispettato per questa ragione l'obbligo di contraddittorio;

L'ufficio ha agito nel pieno rispetto dell'art. 12 e degli orientamenti giurisprudenziali sull'argomento, avendo garantito alla parte il contraddittorio durante le operazioni di verifica ed entro 60 giorni dalla chiusura delle stesse.



In merito alla nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione e violazione dell'art. 7 e 12, comma 7 della Legge 212/2000, la parte afferma che l'atto impugnato è corredato da una motivazione generica e per relationem al PVC, ed è nullo in considerazione dei citati articoli 7 e 12, comma 7 della Legge 212/2000

Quanto afferma la parte attrice e non corrisponde alla verità, infatti la convenuta ha indicato, nell'atto amministrativo, ossia le norme violate, indicate relativamente a ciascun rilievo elevato, e le circostanze che ne hanno determinato l'emissione.

Per cui, la contestazione di parte risulta essere infondata in quanto, oltre alla norma giuridica violata, la motivazione dell'atto appare piena ed esaustiva facendo espresso riferimento a tutte le circostanze che hanno determinato l'emissione dell'atto stesso da parte dell'Ufficio. Appare evidente come il provvedimento contestato contenga tutti gli elementi richiesti dalla norma dell'art.3 della L. 241/90.

Del resto l'impugnazione dello stesso dimostra come la ricorrente abbia ben compreso le ragioni della pretesa tributaria, esposte nell'atto impugnato

Passando poi all'esame più pregnante della situazione sottoposta all'esame di questa Commissione, bisogna premettere, ai fini della corretta qualificazione giuridica e fiscale come ente sportivo dilettantistico, che è necessario che l'Associazione si sia dotata di uno statuto contenente i requisiti di cui all' art. 90, commi 17 e 18 della L. 289/2002, indispensabili ai fini del corretto perfezionamento della natura sportivo- dilettantistica dell'ente, certificata dall' iscrizione nel Registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche tenuto presso il CONI. In sede di verifica, tale aspetto generale rappresenta uno dei primi riscontri, in quanto l'assenza di tale requisito determina il disconoscimento di tutte le agevolazioni fiscali derivanti da questo status.

Oltre che rispettoso dell' art. 90 cit. lo statuto delle società sportive dilettantesche, che intendono usufruire della decommercializzazione dei corrispettivi specifici incassati per i servizi sportivi resi nei confronti di soggetti tesserati alle medesime organizzazioni nazionali alle quali la società è affiliata, previsto dall' art. 148, comma 3, D.P.R. n. 917/1986, deve essere anche rispettoso delle clausole previste al comma 8 della medesima norma, circostanza più volte confermata dalla medesima amministrazione finanziaria in numerosi documenti di prassi.



Sotto il profilo operativo, quindi, l'attività di verifica fiscale nei "confronti delle associazioni sportive dilettantistiche" è indirizzata ad analizzare la regolare applicazione delle normative di riferimento quali:

- 1) lo statuto sociale, redatto nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 90, D.Lgs. n. 460/1997;
- 2) gli adempimenti fiscali di cui agli art. 148, D.P.R. n. 917/1986 e art. 4, D.P.R. n. 633/1972;
- 3) la corretta applicazione di cui al D.Lgs. n. 398/1991;
- 4) la redazione e l'approvazione del rendiconto annuale;
- 5) l'iscrizione al registro del CONI e la compilazione del modello EAS;
- 6) la tracciabilità dei pagamenti bancari.

Per le associazioni sportive dilettantistiche non sono da considerare commerciali le attività espressamente previste dall' art. 148, D.P.R. n. 917/1986 e dall' art. 4, D.P.R. n. 633/1972, ossia le attività svolte dalle associazioni sportive in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di specifici corrispettivi, nei confronti degli iscritti, associati o partecipati, 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 assodati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati (comma 3).

La disposizione del comma 3 si applica a condizione che l'associazione sportiva dilettantistica interessata si conformi alle clausole da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata recate dal comma 8 dello stesso art. 148.

A parere di questa Commissione la perdita della qualifica di Associazione Sportiva Dilettantistica non può essere fondata su elementi "formali", bensì deve poggiare su aspetti sostanziali.



Nel caso in esame la questione riguarda una ASD alla quale è stata disconosciuta la natura di ente non commerciale. In particolare, l'Agenzia delle entrate contesta la mancanza di democraticità in quanto:

- a) mancanza del violazione del principio di democraticità;
- b) sussisteva un esiguo numero di associati;
- c) una scarsa partecipazione degli stessi alla vista sociale;
- d) la convocazione dell'assemblea in modo non formale e una sola volta all'anno;

e) la mancanza di alcuni documenti dell'associazione, quali l'atto costitutivo, il registro ai fini della progressiva numerazione della documentazione passiva del registro D.M. 11 febbraio 1997, il libro soci, il libro verbali delle assemblee.

A parere di questa Commissione la perdita di qualifica di un'ente non commerciale necessita di contenuti di maggior peso di quelli utilizzati dall'Agenzia delle Entrate. In particolare non basta la convocazione verbale dell'assemblea e la scarsa partecipazione diretta o per delega dei soci all'assemblea di una associazione sportiva dilettantistica per determinare la perdita di qualifica di ente non commerciale". Con riferimento al principio di democraticità si può affermare che la violazione del principio di democraticità presuppone una indagine, di tipo qualitativo, molto più approfondita e accurata, non certo basata solo su semplici indizi o circostanze. La scarsa partecipazione numerica ai momenti assembleari e la convocazione informale dell'assemblea, non può essere utilizzata dagli uffici finanziari per disconoscere i benefici fiscali delle ASD, in quanto non hanno alcun presupposto giuridico nell'ambito delle norme tributarie di settore. L'eventuale violazione del principio di democraticità può comportare, e solo in alcuni casi, la perdita delle agevolazioni fiscali previste dal comma 3 dell'articolo 148 del D.P.R. n. 917/1986 quali la detassazione dei corrispettivi specifici, ma non comporta in alcun modo, come pretende l'Amministrazione finanziaria, la perdita della qualifica di ente non commerciale e che, infine, l' art. 149, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 917/1986, in materia di perdita della qualifica di ente non commerciale, non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche.

. Bisogna rilevare che anche in questo caso la poca rilevanza dell'aspetto formale, richiamando a tal proposito quanto affermato dalla stessa Agenzia delle entrate, con la C.M. 8.2.2013, n. 9/E, secondo cui "la violazione degli obblighi statutari volti all'attuazione del principio di democraticità, può comportare la decadenza dalle agevolazioni fiscali ma solo nel caso in cui non sia possibile dimostrare altrimenti la vera natura non profit dell'attività in concreto svolta [...] e l'effettiva sussistenza delle condizioni per la realizzazione delle finalità istituzionali.

Anche per quanto riguarda il finanziamento in conto capitale del socio Battaglia bisogna dire che non vi è alcuna norma di diritto positivo che non consenta questa operazione, tanto più che la stessa risulta regolarmente contabilizzata nel rendiconto, senza dire che questa procedura è prevista dallo statuto dell'associazione ricorrente.

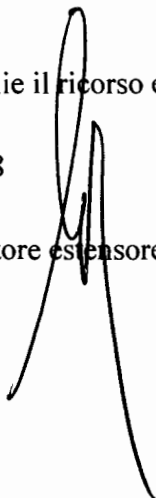
Esistono i presupposti per dichiarare compensate le spese.

PQM

La commissione accoglie il ricorso e dichiara compensate le spese.

Varese 14 maggio 2018

Il Relatore estensore



Il Presidente

