



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI TORINO

SEZIONE 24

riunita con l'intervento dei Signori:

| | | | |
|--------------------------|-----------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | PANZANI | LUCIANO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | MICHELONE | FABIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | RINALDI | ETTORE | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 720/13
depositato il 15/05/2013
- avverso la sentenza n. 52/14/12
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TORINO
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI TORINO

controparte:

D'ANTICO ANNAGRAZIA
IN QUALITA' DI COOBBLIGATA IN SOL. CON ARKE' ASSOCIAZIONE SP
CORSO BELGIO 178 10153 TORINO TO

difeso da:

PORQUEDDU MARIA ELENA
VIA VASSALLI EANDI 5 10138 TORINO TO

Atti impugnati:

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 007227307001 IRES-NON COMMER 2006
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 007227307001 IVA-ALTRO 2006
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 007227307001 IRAP 2006

- sull'appello n. 721/13
depositato il 15/05/2013
- avverso la sentenza n. 51/14/12
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TORINO
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI TORINO

controparte:

ARKE' ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 720/13 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/05/2014 ore 15:00

SENTENZA

N°

806/24/14

PRONUNCIATA IL:

7.5.14

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

18 GIU. 2014

Il Segretario
Collaboratore Tributario
MORINO Raffaella



(segue)

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 720/13 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/05/2014 ore 15:00

CORSO CASALE 137 10132 TORINO TO

difeso da:

PORQUEDDU MARIA ELENA
VIA VASSALLI EANDI 10138 TORINO TO

Atti impugnati:

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 0007227307 IRES-NON COMMER 2006
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 0007227307 IVA-OP.IMPONIB. 2006

- sull'appello n. 722/13
depositato il 15/05/2013
- avverso la sentenza n. 50/14/12
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TORINO
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI TORINO

controparte:

ARKE' ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA
CORSO CASALE 137 10132 TORINO TO

difeso da:

PORQUEDDU MARIA ELENA
VIA VASSALLI EANDI 5 10138 TORINO TO

Atti impugnati:

ASSENTE n° T7G042401203/2011 IRES-NON COMMER 2006
ASSENTE n° T7G042401203/2011 IVA-OP.IMPONIB. 2006
ASSENTE n° T7G042401203/2011 IRAP 2006

- sull'appello n. 742/13
depositato il 20/05/2013
- avverso la sentenza n. 50/14/12
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TORINO
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI TORINO

proposto dal ricorrente:

ARKE' ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA
LEGALE RAPP. TE SIG. ANNAGRAZIA D'ANTICO
CORSO CASALE 137 10132 TORINO TO

difeso da:

PORQUEDDU MARIA ELENA
VIA VASSALLI EANDI N.5 10100 TORINO TO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7G042401203/2011 IRES-NON COMMER 2006
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7G042401203/2011 IVA-REG.SPEC.LI 2006
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7G042401203/2011 IRAP 2006



(segue)

- sull'appello n. 744/13
depositato il 20/05/2013
- avverso la sentenza n. 51/14/12
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TORINO
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI TORINO

proposto dal ricorrente:

ARKE' ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA
LEGALE RAPP. TE SIG. RA ANNAGRAZIA D'ANTICO
CORSO CASALE 137 10132 TORINO TO

difeso da:

PORQUEDDU MARIA ELENA
VIA VASSALLI EANDI N. 5 10100 TORINO TO

Atti impugnati:

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 0007227307 IRES-NON COMMER 2006
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 0007227307 IVA-REG. SPEC. LI 2006
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 0007227307 IRAP 2006

- sull'appello n. 745/13
depositato il 20/05/2013
- avverso la sentenza n. 52/14/12
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TORINO
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI TORINO

proposto dal ricorrente:

D'ANTICO ANNAGRAZIA
IN QUALITA' DI COOBBLIGATA IN SOL. CON ARKE' ASSOCIAZIONE SP
CORSO BELGIO 178 10153 TORINO TO

difeso da:

PORQUEDDU MARIA ELENA
VIA VASSALLI EANDI N.5 10100 TORINO TO

Atti impugnati:

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 0007227307001 IRES-NON COMMER 2006
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 0007227307001 IVA-REG. SPEC. LI 2006
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 110 2012 0007227307001 IRAP 2006

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 720/13 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/05/2014

ore 15:00

CONCLUSIONI DELL'UFFICIO:

« L'Ufficio chiede a codesta Ill.ma Commissione Tributaria Regionale, in riforma della sentenza impugnata di accogliere il presente appello e, per l'effetto, riformare la sentenza laddove stabilisce l'accoglimento parziale in punto sanzioni IVA ex art. 9, e. 1, D. Lgs. 471/97.

Con piena conferma dell'avviso di accertamento impugnato e degli importi ivi portati con riferimento sia ai tributi sia alle relative sanzioni applicate; Con vittoria delle spese tutte di giudizio ».

CONCLUSIONI DI ARKÈ:

« Voglia codesta On.le Commissione Tributaria Regionale previa sospensione dell'esecuzione del sentenza di primo grado e degli atti impugnati, *contrariis reiectis*, rigettare l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate e, in accoglimento dell'appello proposto da Arké Associazione Sportiva Dilettantistica, riformare la sentenza di primo grado della Commissione Tributaria Provinciale di Torino n. 50/14/12 del 24 settembre 2012 emanata in data 12 novembre 2012, e per l'effetto accertare e dichiarare l'inesistenza e/o la nullità e/o l'annullabilità e comunque l'illegittimità degli atti impugnati e quelli presupposti e di conseguenza ed in ogni caso caducare e/o revocare gli atti, le contestazioni, le maggiori imposte accertate e le conseguenti sanzioni.

Con vittoria di spese, diritti e onorari di entrambi i gradi di giudizio ».

SVOLGIMENTO del PROCESSO

1.1. - Annagrazia D'Antico, legale rappresentante di "Arkè associazione sportiva dilettantistica", con atto inviato a controparte il 2 maggio 2013 appellò la sentenza resa dalla Commissione tributaria provinciale di Torino il 24 settembre 2012 al n. 50/14/12 e depositata il 12 novembre 2012. Il 20 maggio ne consegnò copia alle segretarie della commissione tributaria provinciale e di questa commissione.

Narrò di aver ricevuto il 6 aprile 2011 l'avviso d'accertamento 16 marzo 2011 n. T7G042401203/2011 afferente l'anno 2006 e contenente le



seguenti contestazioni:

a) presentazione, ai fini IRES, di dichiarazione infedele per l'indicazione di un reddito imponibile inferiore a quello accertato o di un'imposta inferiore a quella dovuta o di un credito superiore a quello spettante - art. 1, comma 2, decr. lgs. 18 dicembre 1997 n. 471;

b) omessa tenuta, ai fini IRES, delle scritture contabili dei documenti e dei registri previsti in materia di imposte dirette - art. 9, comma 1, decr. 471 cit.; con una maggiore imposta accertata pari ad euro 14.999;

c) presentazione, ai fini IRAP, di dichiarazione infedele per indicazione di un imponibile minore di quello accertato o comunque di un'imposta inferiore a quella dovuta (art. 32, comma 2, D. Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446), con una maggiore imposta accertata pari ad euro 5.529;

d) mancata o tardiva emissione, ai fini IVA, di fatture relative ad operazioni imponibili effettuate e conseguente registrazione (art. 6, comma 1, 4 e 5 decr. n. 471 cit.);

e) omessa o tardiva (oltre 90 giorni) presentazione, sempre ai fini IVA, della dichiarazione (con imposta dovuta) e casi assimilati (art. 5, comma 1) decr. 471 cit., con una maggiore imposta accertata pari ad euro 45.668.

Espose poi che l'accertamento originò da controlli effettuati presso la sua sede nonché dal processo verbale di constatazione elevato il 15 dicembre 2010 dai funzionari dell'Agenzia delle entrate, sulla cui scorta fu contestata la sussistenza, in luogo di quello di associazione sportiva dilettantistica, dello *status* di imprenditore commerciale e come tale soggetto all'imposta sul reddito delle società ai sensi del disposto della lett. b), art. 73 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 [rectius D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917].

Precisò di aver proposto ricorso avverso il suddetto avviso presso la Commissione tributaria provinciale di Torino (rubricato al n. 2321/11), nonché contro le cartelle di pagamento n. 11020120007227307001 e n. 1102012000722730700, conseguenti al predetto avviso di accertamento. In

particolare di aver dimostrato la sussistenza dei requisiti tali da legittimare il godimento dei benefici fiscali, tesi respinta poi dai giudici di prime cure.

Censurò l'impugnata sentenza per i seguenti motivi:

a) mancata e/o errata applicazione del disposto del secondo capoverso dell'art. 148 del d.p.r. 917 cit.. In particolare rimarcò come il Coni fosse l'unico ente preposto al riconoscimento e/o alla revoca della qualifica di associazione sportiva dilettantistica (a.s.d.) in forza del disposto dell'art. 7 del decreto legge 28 maggio 2004 n. 136 e come, in tale veste, fosse l'unico soggetto legittimato a trasmettere all'Agenzia delle entrate l'elenco delle società ed associazioni sportive dilettantistiche. Rimarcò, poi, come l'iscrizione dell'associazione al registro tenuto dal suddetto Comitato olimpico a partire dal 18 febbraio 2008 non fosse affatto tardiva considerata la proroga dei termini disposta dal Consiglio nazionale del suddetto ente con propria delibera 7 giugno 2011 n. 1438 e riconosciuta dall'Agenzia delle entrate con missiva 26 luglio 2011 indirizzata al Presidente del Comitato in parola. Aggiunse di aver altresì optato per il regime fiscale di favore riservato alle a.s.d.. A sostegno delle sue tesi invocò il contenuto della decisione della Commissione europea 19 dicembre 2012 e delle sentenze del Tribunale di Ancona 9 gennaio 2013 e 10 aprile 2013. Ed in particolare come non fosse nei poteri degli ispettori dell'Agenzia di riqualificare lo *status* delle suddette associazioni se non a fini fiscali.

Censurò quindi l'impugnata decisione nella parte in cui il collegio di prime cure dopo avere affermato che le a.s.d. possano svolgere anche attività commerciale, dichiarava che Arké aveva gestito, nel caso concreto ed in modo continuativo, una palestra « facendo pagare ai frequentatori (soci, partecipanti o tesserati) quote differenziate per i servizi erogati (corsi di danza, assistenza ed istruzione) che sono cosa diversa dai servizi previsti per i soli tesserati all'Associazione », concludendo che la predetta attività era « di tipo commerciale quindi soggetta ad imposizione fiscale diretta e indiretta ». In

particolare si dovette che, a mente il disposto dell'art. 148 del D.P.R. 917 cit., i corsi offerti ai soci, associati, partecipanti o tesserati fossero di natura non commerciale, ovvero prestazioni rese conformemente alla lettera dello statuto sociale;

b) omessa motivazione e contraddittorietà della sentenza in merito all'applicazione delle sanzioni per mancata tenuta delle scritture contabili. In particolare sottolineò come la Commissione avesse omesso qualsivoglia pronuncia in materia I.r.e.s. circa l'infondatezza delle sanzioni applicate dall'Ufficio in merito al disconoscimento operato (tenuta delle scritture contabili ai sensi del disposto dell'art. 13 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). In particolare stigmatizzò la decisione per contraddittorietà con quanto deciso in materia di sanzioni sull'imposta sul valore aggiunto. In altri termini sostenne come il *decisum* si dovesse estendere, nei suoi effetti, anche alle sanzioni in materia di imposte dirette essendo, a suo dire, unitaria la normativa contenuta nella legge 16 dicembre 1991, n. 398;

c) errata interpretazione della legge e carenza di motivazione in merito al riconoscimento del carattere commerciale dell'attività esercitata da Arké. Censurò la parte della sentenza in cui i giudici riconobbero rilevanza, ai fini dell'attività commerciale, delle spese di pubblicità e dei movimenti di entrata e di uscita di cassa giornalieri. In particolare sostenne come l'attività di propaganda non assumesse rilevanza non essendo dalla legge ad essa preclusa. Inoltre rimarcò come il criterio contabile seguito fosse quello di cassa e che tale circostanza non fu, a suo dire, debitamente considerata. Stigmatizzò quindi la parte della decisione in cui i giudici di prime cure assunsero, ai fini decisorii, le dichiarazioni rese dai frequentatori della palestra e dalle quote associative collegate alla durata della prestazione dei corsi. In altri termini ribadì l'irrilevanza di tali fatti in relazione al disposto del secondo capoverso dell'art. 148 cit.. A conforto delle sue tesi richiamò il contenuto della giurisprudenza di merito (Comm. trib. Ascoli Piceno, sez. II, sent. 22 febbraio




2012 n. 50/02/2012). Inoltre sostenne come fossero di lieve entità i pagamenti effettuati oltre la soglia di 516,43 euro per i quali furono emesse ricevute e gli importi furono regolarmente riportati in contabilità e come tale manchevolezza non avesse inficiato i controlli;

d) errata interpretazione del materiale probatorio prodotto e carenza di motivazione in merito al disconoscimento della democraticità interna dell'associazione. Lamentò come i giudici di prime cure avessero rilevato la violazione del principio democratico. In particolare rimarcò come l'associazione avesse sempre rispettato la normativa e che nessun contestazione fosse mai stata mossa sull'esatto formale adempimento degli incombeni. Lamentò quindi come i processi verbali su cui si basò l'Ufficio ai fini del processo verbale fossero numericamente poco significativi rispetto al numero degli associati. Per contrastare le risultanze processuali produsse in atti la dichiarazione di molti associati (ovvero 382) i quali affermavano di condividere i fini e gli intenti della suddetta associazione. Censurò quindi l'estrema genericità delle domande poste col questionario poc'anzi citato. Inoltre eccepì come le assemblee fossero comunque regolarmente convocate in ossequio al disposto dello statuto dell'associazione.

Si lagnò poi che i giudici di prime cure non avessero considerato alcuni altri elementi. Vale a dire: la provenienza delle risorse associative dalle quote sociali e da quelle di partecipazione all'attività sociale; la conformità dello statuto alle previsioni di cui all'art. 148 D.P.R. 917 cit. e all'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633; l'iscrizione al registro CONI e l'affiliazione all'ente di promozione sportiva A.i.c.s.; il soddisfacimento degli obblighi ed adempimenti amministrativi e fiscali; il preciso iter seguito per l'ammissione dei soci; l'esercizio esclusivo di attività istituzionale, come da statuto; il costante pareggio di bilancio; l'insussistenza di distrazioni di fondi o utili; la convocazione annuale delle assemblee.

e) mancata pronuncia in merito alle maggiori imposte accertate in materia di I.V.A.. Lamentò come i giudici non avessero annullato le sanzioni avendo l'ente operato secondo il principio della buona fede. Dedusse poi come, se riconosciuta la natura commerciale dell'ente, le spettasse comunque la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte. Infine che le attività commerciali dovessero essere considerate solo per la parte non rientrante nello statuto sociale.

1.2. – L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Torino II, con atto depositato il 1° luglio 2013 si costituì in giudizio. Riesposti i fatti di causa contestò le tesi di controparte. In particolare:



a) mancata e/o errata applicazione dell'art. 148 D.P.R. 917 cit.. Contestò il richiamo fatto al testo dell'appena citata norma mancando a suo dire, nel caso in esame, la dimostrazione della sussistenza degli effettivi requisiti legittimanti l'agevolazione. Più in particolare sostenne come a mente la costante giurisprudenza costituzionale (sent. 5-19 novembre 1992 n. 467) avesse prevalenza la sostanza a discapito dell'apparenza e che pertanto seguendo siffatto orientamento ben giudicò il collegio provinciale. A dar maggior forza alle sue tesi richiamò, quale circostanza di fatto, l'importo delle spese per pubblicità sostenute da controparte (e pari ad euro 22.907,05) oltre che lo svolgimento di attività al di fuori dell'oggetto associativo. Inoltre invocò l'applicazione del principio di diritto elaborato dalla Suprema Corte di Cassazione con sentenza 8 giugno 2011, n. 12449;


b) omessa motivazione e contraddittorietà della sentenza in merito all'applicazione delle sanzioni. Ripropose nella sostanza le argomentazioni contenute nel ricorso da esso proposto avverso la sentenza n. 50 (si veda sotto);

c) errata interpretazione della legge e carenza di motivazione in merito al riconoscimento del carattere commerciale dell'attività esercitata da Arkè. Contrastò le critiche rivolte da controparte sull'assunzione di determinati

elementi conoscitivi alla formazione dell'accertamento. In particolare circa la possibilità, per una a.s.d., di ricorrere alla pubblicità di cui ne denunciò l'elevato ammontare dei relativi costi (ovvero euro 22.907,05), elemento per natura e dimensioni tipico, a suo argomentare, di un'impresa commerciale.

Quindi censurò la politica di differenziazione delle quote di partecipazione quasi esclusivamente collegati alla durata dei corsi di danza, nel suo pensiero elemento tipico di una prospettiva imprenditoriale anziché associativa.

Da ultimo lamentò che il pagamento di somme in contanti oltre la soglia di euro 516,40 fosse sintomatica della superficiale gestione dell'ente e che comportasse automaticamente la riqualificazione dello stesso come impresa commerciale. Invocò poi a suo favore il contenuto della sentenza di Cassazione 20 febbraio 2013 n. 4152;



d) errata interpretazione del materiale probatorio prodotto e carenza di motivazione in merito al disconoscimento della democraticità interna dell'associazione. In particolare rimarcò come non tutti i genitori dei bambini frequentanti la scuola di danza fossero consapevoli dello *status* associativo dei propri figli ed, a dimostrazione di questo, depositò in atto le risultanze delle richieste di informazioni. Lamentò l'irrilevanza delle dichiarazioni rese dagli associati in quanto a suo dire mezzo di prova non ammesso nel rito processuale tributario. Stigmatizzò poi il modo di formazione ed espressione della volontà degli associati. In particolare come le assemblee si tenessero sempre in seconda convocazione, senza che fosse possibile individuare il numero dei relativi partecipanti. Inoltre sottolineò il mancato ricambio delle persone degli amministratori i quali a suo dire non condivisero con gli associati importanti decisione sulla vita del sodalizio. Infine lamentò come fossero stati corrisposti elevati compensi al consiglio direttivo senza che per essi fosse stata assunta alcuna deliberazione;

e) mancanza di pronuncia in merito alle maggiori imposte accertate in

materia di IVA. Rimarcò di non aver riconosciuto l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte in quanto il contribuente non tenne i registro delle fatture ricevute di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 cit..

1.3. – L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Torino II, con atto inviato per lettera raccomandata 10 maggio 2013 impugnò la sentenza resa dalla Commissione tributaria provinciale di Torino 24 settembre 2012 e depositata in segreteria il 12 novembre 2012 al n. 50/14/12. Il 15 maggio ne consegnò copia presso le segreterie della commissione tributaria provinciale e di questa commissione.

Espose di aver svolto attività ispettiva nei confronti della suddetta Arkè per gli anni 2006 e 2007. In particolare precisò che, in base al suo statuto, l'ente si proponeva di contribuire allo sviluppo culturale e civile dei cittadini e di favorire l'estensione delle attività culturali ricreative mediate la promozione e lo svolgimento di corsi, stage e seminari di ricerca nel campo della danza, del teatro e della musica.

Narrò poi che i funzionari riscontrarono lo svolgimento di un'attività commerciale per la quale invece doveva trovare applicazione, anziché lo speciale regime fiscale, l'ordinario regime di cui alla lett. b) dell'art. 73 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [*rectius* D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917] e che a seguito di tale ispezione emise, per l'anno di imposta 2006, l'avviso di accertamento T7G042401203/2011, notificato a controparte il 6 aprile 2011, col quale determinò un reddito di impresa di euro 46.415,59 e, di conseguenza, chiese il versamento di IRES per euro 14.999, Iva per euro 45.668 ed IRAP per euro 5.529. Soggiunse che controparte impugnò l'atto di rettifica risultando parzialmente soccombente.

Censurò l'impugnata decisione per erronea pronuncia in punto sanzioni I.V.A.. In particolare lamentò come i giudici di prime cure mal giudicarono ritenendo applicabile, nel caso in giudizio, il disposto del sesto comma dell'art. 74 del D.P.R. 29 settembre 1972, n. 633 ovvero che l'associazione

potesse optare, invece che per il regime normale di imposta, per quello forfetario e che pertanto le sanzioni per omessa registrazione delle fatture di acquisto non erano irrogabili avendo l'associazione scelto il regime derogatorio con applicazione della legge 16 dicembre 1991, n. 398.

Rimarcò di aver applicato le sanzioni previste dal primo comma dell'art. 6 del decr. lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, per violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni e non quelle contemplate dal primo comma dell'art. 9 decr. cit. in tema di tenuta e conservazione delle scritture contabili. Inoltre evidenziò come l'irrogazione delle sanzioni fosse conseguente all'omesso assoggettamento ad imposta dei corrispettivi. Censurò pertanto la decisione per essersi pronunciati i giudici su una questione non sottoposta al loro giudizio ed al di fuori della domanda del contribuente.

1.4. - Annagrazia D'Antico, legale rappresentante di Arkè con atto depositato il 14 giugno 2013 si costituì in giudizio sull'appello dell'Ufficio alla sentenza n. 50 cit. e propose le proprie controdeduzioni riproponendo nella sostanza i motivi di doglianza contenuti nel ricorso in appello avverso l'avviso di accertamento.

1.5. - Annagrazia D'Antico, legale rappresentante di Arkè, con atto inviato a controparte il 3 maggio 2013 appellò la sentenza resa dalla commissione tributaria provinciale di Torino il 24 settembre 2012 al n. 51/14/12 e depositata in segreteria il 12 novembre 2012. Il 20 maggio 2013 ne consegnò copia alla segretarie della commissione tributaria provinciale e di questa commissione.

Espose di aver ricevuto il 19 gennaio 2012 la cartella esattoriale n. 110 2012 0007227307000 portante, relativamente all'anno 2006, la richiesta di pagamento di euro 26.574,69, derivante dal sopracitato avviso di accertamento T7G042401203/2011. Soggiunse di aver impugnato il suddetto atto di riscossione presso la Commissione tributaria provinciale di Torino la quale

facendo riferimento alla sentenza n. 50/14/12 accolse parzialmente il ricorso. Nella sostanza ripropose gli stessi motivi di doglianza proposti per la riforma della sentenza ultima citata.


1.6. – L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Torino II, con atto depositato il 4 luglio 2013 si costituì in giudizio e propose le proprie controdeduzioni. Preliminarmente ripropose la denuncia del vizio di inammissibilità del ricorso introduttivo già spesa nella prima fase del giudizio. Parimenti denunciò la mancanza di specifici motivi di appello avendo a suo dire controparte denunciato i vizi e le eccezioni già sollevati avverso la sentenza emessa sull'avviso di accertamento. Nella sostanza controdedusse poi gli stessi motivi proposti nella propria memoria di costituzione in giudizio nella causa avverso l'avviso di accertamento.

1.7. – L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Torino II, con atto inviato a controparte il 10 maggio 2013 propose anch'essa ricorso avverso la decisione n. 51/14/12. Il 15 maggio 2013 ne depositò copia presso le segretarie di questa commissione e della commissione tributaria provinciale. Riepilogando i fatti di causa denunciò l'illegittimità della sentenza per omessa ed apodittica pronuncia sui motivi del ricorso non portando a suo giudizio la cartella alcuna sanzioni. Inoltre che il ricorso introduttivo era inammissibile in quanto censurato per motivi diversi dal vizio proprio della cartella.

1.8. - Annagrazia D'Antico, legale rappresentante di Arkè con atto depositato il 14 giugno 2013 si costituì in giudizio sul ricorso presentato dall'Ufficio avverso la sentenza n. 51 ed espose le proprie controdeduzioni riproponendo nella sostanza i motivi di doglianza contenuti nel ricorso avverso l'avviso di accertamento.

1.9. - Annagrazia D'Antico, legale rappresentante di Arkè con atto inviato a controparte il 3 maggio 2013 appellò la sentenza resa dalla commissione tributaria provinciale di Torino il 24 settembre 2012 al n. 52/14/12 e depositata in segreteria il 12 novembre 2012. Il 20 maggio 2013 ne consegnò

copia alle segretarie della commissione tributaria provinciale e di questa commissione. Espose di aver ricevuto il 26 gennaio 2012 la cartella esattoriale n. 110 2012 0007227307001 portante, relativamente all'anno 2006, la richiesta di pagamento in qualità di coobbligato in solido con l'associazione. Ovvero la richiesta di pagamento pari al terzo dell'imposta portata dal sopracitato avviso di accertamento T7G042401203/2011. Soggiunse di aver impugnato il suddetto atto di riscossione presso la commissione tributaria provinciale di Torino la quale facendo riferimento alla sentenza n. 50/14/12 accolse parzialmente il ricorso. Nella sostanza ripropose gli stessi motivi di doglianza proposti per la riforma della sentenza ultima citata.



1.10. – L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Torino II, con atto depositato il 4 luglio 2013 si costituì in giudizio e propose le proprie controdeduzioni riproponendo nella sostanza quanto sopra esposto nell'appello avverso la suddetta sentenza n. 51 e nella costituzione in giudizio avverso la causa relativa all'avviso di accertamento.

1.11. – L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Torino II, con atto inviato a controparte il 10 maggio 2013 propose anch'essa ricorso avverso la decisione n. 52/14/12. Il 15 maggio 2013 ne depositò copia presso la segretaria di questa commissione e della commissione tributaria provinciale. Riesposti i fatti di causa denunciò l'illegittimità della sentenza per omessa ed apodittica pronuncia sui motivi del ricorso. In particolare lamentò come il collegio di prime cure altro non avesse fatto che replicare la decisione n. 50/14/12 assunta in merito all'avviso di accertamento prodromico senza tuttavia rendersi conto che la cartella di pagamento non recava alcuna richiesta a titolo di sanzione essendo state le somme in parola iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 (ovvero in misura pari al terzo). Soggiunse come le sanzioni potevano essere iscritte a ruolo solo dopo la sentenza di primo grado in forza del disposto dell'art. 68 del decr. leg.vo 31 dicembre 1992 n. 546. Lamentò poi come i giudici di prime cure non si fosse-

ro pronunciati sull'inammissibilità del ricorso in quanto il contribuente non avrebbe denunziato i vizi propri dell'atto limitandosi a riproporre le argomentazioni contenute nel ricorso avverso l'avviso di accertamento, in palese violazione quindi del disposto dell'art. 19 decr. 546 cit..

1.12. - Annagrazia D'Antico, legale rappresentante di Arkè con atto depositato il 14 giugno 2013 si costituì in giudizio e propose le proprie controdeduzioni riproponendo nella sostanza i motivi di doglianza contenuti nel ricorso avverso l'avviso di accertamento.

Alla pubblica udienza udita dal relatore l'esposizione dei motivi del ricorso, sentite le parti presenti, che illustrarono le loro posizioni processuali, la Commissione decise il giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1. - Preliminarmente all'esame della controversia deve essere disposta la riunione di tutti i procedimenti. Risulta, infatti, che ogni decisione della Commissione tributaria provinciale (ovvero la n. 50, la n. 51 e la n. 52), essendovi soccombenza parziale, fu impugnata in primo luogo dalla contribuente (sul cui ricorso l'Ufficio si costituì in giudizio) e, quindi, dall'Ufficio (sul cui ricorso il contribuente sempre presentò ricorso incidentale).

Più nel dettaglio avverso la decisione n. 50/14/2012, relativa all'avviso di accertamento, proposero ricorso sia Arkè (R.G.A. 722/13) che l'Ufficio (R.G.A. 742/13). Avverso la decisione 51/14/12 proposero ricorso sia Arkè (R.G.A. 744/13) che l'Ufficio (R.G.A. 721/13). Infine avverso la decisione 52/14/12 proposero ricorso sia Arkè (R.G.A. 745/13) che l'Ufficio (R.G.A. 720/13).


I procedimenti devono pertanto esser riuniti sia in quanto relativi alla stessa causa (applicando così il disposto dell'art. 273 del c.p.c.), sia in quanto connessi essendo la causa relativa all'avviso di accertamento pregiudiziale alle controversie relative alle cartelle esattoriali (applicando così il disposto dell'art. 29 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546).

2. 2 – Deve poi essere presa in esame la sentenza resa dalla Commissione tributaria di primo grado di Torino il 24 settembre 2012 al n. 50/14/12. Secondo il collegio provinciale infatti: « il giudizio relativo al ricorso presentato dall'ASD Arkè deve basarsi sull'effettiva natura dell'attività svolta dall'Associazione, della sua coerenza con i fini statutari anche attraverso l'analisi delle voci di bilancio per l'esercizio relativo all'anno 2006. Il fatto che l'Arkè sia un'associazione senza scopo di lucro non esclude che le attività e i servizi svolti a pagamento non si configurino come attività commerciali. Del resto, la normativa di legge non esclude che le ASD possano svolgere anche attività commerciale ma che tale attività deve essere dichiarata in bilancio. Nel caso dell'Arkè l'aver posto in essere, in modo continuativo, la gestione di una palestra, facendo pagare ai frequentatori (soci, associati, partecipanti o tesserati) quote differenziate per i servizi erogati (corsi di danza, assistenza ed istruzione) che sono cosa diversa dai servizi previsti per i soli tesserati all'Associazione. Questa attività si può definire di tipo commerciale quindi soggetta ad imposizione fiscale diretta ed Indiretta. Dalla documentazione indicata nel processo verbale dei funzionali dell'Agenzia delle Entrate, pur essendo formalmente rispettata, nello statuto ed attraverso l'iscrizione all'AICS, la normativa prevista per le ASD, dall'analisi delle voci di bilancio relativo all'anno 2006, si notano spese di pubblicità ed investimenti che si possono ritenere incompatibili con il fine sociale di un'ASD ma che mettono in evidenza il carattere prettamente commerciale dell'attività dell'Arkè; questo carattere viene confermato dall'analisi dei movimenti di entrata e uscita di cassa giornalieri. Inoltre dalle dichiarazioni raccolte tra i partecipanti all'attività della palestra e verbalizzate dai funzionari durante la visita ispettiva, nella sede dell'Arkè, i compensi delle quote di partecipazione erano quasi esclusivamente collegate con la durata delle prestazioni nei corsi di danza. Per quanto concerne l'obbligo del criterio di democraticità per le nomine e decisioni nell'attività dell'associazione, dalle stesse dichiarazioni si può rile-

vare che tale principio era completamente disatteso nella conduzione delle decisioni e dell'attività svolta. Si ritiene quindi che il recupero effettuato dall'Ufficio riguardante il reddito prodotto dall'attività commerciale dell'Arkè ammontante ad € 46.415,59 sia pienamente congruo e legittimo. Per quanto riguarda le sanzioni relative alla tenuta dei libri IVA, essendo l'Arkè un'associazione con finalità sportive e di intrattenimento (come dimostra la sua attività), è applicabile la normativa prevista ex art. 74, e. 6 DPR 633/72, in base alla quale l'associazione può optare tra il regime forfetario e quello ordinario e quindi le sanzioni applicate per la mancata registrazione delle fatture di acquisto sul relativo libro IVA non sono applicabili per l'Arkè che aveva optato per il regime forfetario con l'applicazione della L. 398/1991. Nel caso in particolare tale regime fiscale prevede l'annotazione dei proventi commerciali sul registro riepilogativo ai sensi dell'alt. 9, e. 3 del DPR 544/1990 e la semplice conservazione delle fatture d'acquisto. In base a queste deduzioni si può ritenere che l'Arkè per l'anno 2008 abbia tenuto regolarmente i registri IVA richiesti dal regime fiscale adottato. In seguito alle considerazioni sopra indicate la Commissione decide di accogliere parzialmente il ricorso, esclusivamente per le sanzioni comminate dall'Ufficio, nell'Avviso di Accertamento, per la non regolare tenuta dei registri IVA ».

Inoltre deve essere riportato il contenuto della sentenza 51/14/12 (e della n. 52/14/12) secondo cui: « sulla base della decisione presa in data odierna relativamente al ricorso n. di registro 1321/11 presso questa commissione si decide di accogliere parzialmente il ricorso ».

2.3. – La sentenza di primo grado (ovvero la n. 50) tuttavia deve essere riformata. Principio da applicare è, a giudizio di questo collegio, il chiaro insegnamento della Suprema Corte di Cassazione secondo cui: « Gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111, (in materia di IRPEG) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, (in materia di IVA) - come modificati, con evidente finalità antielusiva, dal



D. Lgs. n. 460 del-1997, art. 5, - a condizione non solo dell'inserimento, nei loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate nel D. Lgs. n. 460 cit., art. 5, ma anche dell'accertamento - 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. sent. 12 maggio 2010 n. 11456 e 30 maggio 2012 n. 8623). Inoltre: « Sul piano della prova si rileva, infine, che la disposizione dell'art. 111 TUIR (testo originario) costituisce deroga per gli enti non commerciali di tipo associativo alla disciplina generale, fissata dagli artt. 86 e 87 TUIR, secondo la quale l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche. Ne deriva che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'agevolazione sull'IRPEG, nonché quella sull'IVA (art. 4 d.iva), è a carico del soggetto collettivo che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c. (C. 22598/06 e 16032/05) » (Cass. sent. n. 8623 cit.). Cosicché: « Non è affatto sufficiente, pertanto, al fine della fruizione del trattamento tributario di favore in esame, né la mera appartenenza dell'ente alla categoria delle associazioni in questione, né la conformità dello statuto alle norme stabilite per il riconoscimento della relativa qualifica (con eventuale applicazione di diverse disposizioni tributarie specifiche, quali, nella specie, quelle dettate dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398) » (Cass. sent. 12 maggio 2010, n. 11456).

Orbene dall'esame della sentenza è chiaro che i giudici di prime cure fecero riferimento al citato insegnamento salvo poi farne pessima applicazione nel caso concreto. In altri termini non spiegarono affatto come « le quote differenziate per i servizi erogati » fossero cosa diversa dai servizi prestati per i soli tesserati dall'associazione. Inoltre non esplicitarono il motivo per il quale un'associazione sportiva dilettantistica potesse effettuare pubblicità. Infine è incomprensibile come dalle dichiarazioni rese dai frequentanti fosse possibile inficiare la mancanza di democraticità all'interno dell'ente. In altri termi-

ni i giudici di primo grado censurarono genericamente la mancanza di democraticità all'interno dell'associazione senza in alcun modo peritarsi di descrivere le manchevolezze nella gestione associativa limitandosi a richiamare le dichiarazioni raccolte senza alcun esame critico. Parimenti rilevarono la lesione del principio egualitario tra gli associati senza ben delineare i contorni di siffatto principio e soprattutto la relativa base giuridica da loro adottata per siffatta operazione ermeneutica. In sintesi per i giudici di prime cure vi fu uno scarto tra la situazione concretamente esaminata rispetto ad un modello astratto assunto a riferimento e da loro implicitamente elaborato ma di cui non è affatto chiara la configurazione. La sentenza impugnata pertanto è affetta a giudizio di questo collegio dal vizio di mancanza di motivazione.

La controversia deve perciò essere riesaminata analizzando i motivi di doglianza proposti dalla contribuente avverso il suddetto avviso di accertamento e le difese proposte dall'Ufficio.

2.4. – Orbene è pacifico che l'Ufficio, come detto, contestò alla associazione nella sostanza la mancanza del rispetto del principio della democraticità, pietra angolare del funzionamento delle associazioni sportive dilettantistiche (cfr. disposto della lett. e) del comma 18 dell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289).

In particolare rimproverò all'ente di non essere nella sostanza una a.s.d. (bensì un ente commerciale) essendo i soci inconsci del loro *status* e di conseguenza di non essere consapevoli del loro diritto a partecipare alla vita associativa nelle forme previste dalla legge (assemblee). E, vista sotto altro aspetto, come i consessi dell'organo massimo dell'associazione (ovvero l'assemblea degli associati) fossero in realtà una mera formalità dai contorni indefiniti.

A dimostrazione del primo elemento l'Ufficio richiamò i risultati dell'indagine condotta dai suoi funzionari presso la sede dell'associazione i

quali posero ai frequentanti della palestra (genitori che accompagnavano i figli alle attività sportive) le seguenti domande:

1. "Quando ha iscritto il minore alla scuola e come è venuto a conoscenza della stessa?";

2. "Quando ha effettuato l'iscrizione le sono state fornite informazioni circa gli scopi perseguiti dall'ente?";

3. "Nel corso degli anni passati quali attività ha svolto il minore? Con quali istruttori? Con che cadenza settimanale?"

4. "Quale è il prezzo da Lei corrisposto? Ricorda se Le è stata rilasciata ricevuta?";

5. "Quali sono le modalità di pagamento? Bonifico? Addebito sul conto? Assegno? Contanti?";

6. "I prezzi corrisposti per i servizi ricevuti Le sembrano inferiori a quelli mediamente praticati da altre palestre commerciali?";

7. "Ha mai ricevuto comunicazioni circa le attività di carattere didattico culturale svolte dall'associazione? In che modo?";

8. "Il minore ha mai partecipato alle attività organizzative dell'associazione (es. saggio di fine anno, seminari, spettacoli), se sì, ha corrisposto degli importi per lo svolgimento di tali attività? Ha mai acquistato foto o video ricordo di tali eventi?";

9. "Ha mai acquistato presso l'associazione indumenti quali ad esempio body, tutù, scarpe, costumi o gadgets di altra natura? Se sì quali importi ha corrisposto? Le è stata rilasciata ricevuta?"

In merito al secondo aspetto richiamò la carente dimostrazione, da parte di Arkè, dell'effettivo e regolare svolgimento delle assemblee, mancando nei relativi verbali la menzione delle generalità dei partecipanti. Inoltre di non essere comunque in grado gli amministratori di indicare chi effettivamente partecipò a tali riunioni, oltre al fatto che alcune decisioni associative furono assunte al di fuori dell'assemblea associativa.

A corollario della sua tesi l'Ufficio poi rimarcò l'irregolare iscrizione di alcuni associati all'Associazione italiana cultura e sport (ovvero un ente nazionale di promozione sportiva riconosciuto dal Coni), le manchevolezze nella contabilità, l'impronta commerciale della gestione della scuola di ballo (contraddistinta da differenti tariffe a seconda del servizio reso, da una politica di sconti e da forme di pubblicità a pagamento), la distribuzione di utili in natura e la mancanza di tracciabilità dei pagamenti.

2.5. – Tale ricostruzione fattuale tuttavia non può essere condivisa da questa commissione. Orbene dalla sopra riportata lista delle domande rivolte ai frequentanti della palestra del sodalizio non emerge chiaramente, come sostenuto dalla ricorrente, che nessuna delle persone intervistate non fosse a conoscenza del significato del suo *status* di socio e che pertanto non fosse possibile trarre le conclusioni che poi assunse l'Amministrazione. Né possono essere avere pregio le manchevolezze nei lavori assembleari denunciate dall'Ufficio il quale implicitamente invocò l'applicazione di una norma relativa alle società di capitali, ovvero l'art. 2375 del codice civile, al quale tuttavia il legislatore del 2002 non fece riferimento.

In altri termini non può essere condivisa la tesi dell'Ufficio, in quanto non dimostrata, circa la carenza di democraticità interna all'associazione.

2.6. – Né può essere condivisa l'idea che vi fossero altri elementi a dimostrazione che Arkè non fosse una A.S.D. quali erano le spese di pubblicità definite di ingente importo sia dall'Ufficio che dai giudici di prime cure. Orbene non è affatto chiara a questa commissione quale sia la base giuridica che vieta alle associazioni sportive dilettantistiche di effettuare pubblicità per l'ampliamento della base dei partecipanti. Né, per comune esperienza, la propaganda è completamente avulsa dal mondo *no profit* soprattutto in un contesto come l'attuale in cui vi sono iniziative di raccolta di fondi per la lotta alle malattie sconosciute che riescono ad ottenere importanti risultati grazie alla pubblicità televisiva e addirittura anche le università statali svolgono campa-

gne pubblicitarie per incrementare il numero dei loro studenti. Cosicché è irrilevante a giudizio di questa commissione che Arkè abbia effettuato spese per pubblicità.

2.7. – Occorre infine esaminare l'ultima critica rivolta alla gestione associativa. Orbene è fatto incontroverso che Arkè effettuò, nell'anno accertato, pagamenti in misura superiore a lire 1.000.000 (ovvero euro 516,64). E che così violò il disposto del quinto comma dell'art. 25 della legge 13 maggio 1999 n. 133 il quale così recita: « I pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche di cui al presente articolo e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo superiore a lire 1.000.000, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400. *L'inosservanza della presente disposizione comporta la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche, e l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi* ». In altri termini risultando dall'avviso di accertamento che il suddetto ente avendo optato per il regime di cui alla citata legge 398 doveva essere considerato decaduto dallo speciale regime ed assoggettato ad imposta secondo le regole ordinarie. Tuttavia non essendo tale decadenza denunciata nel corso del giudizio dall'Amministrazione essa, in quanto eccezione in senso stretto, non può ora essere rilevata d'ufficio da questa commissione.

In definitiva deve essere riconosciuta ad Arkè per l'anno di imposta 2006 la natura di a.s.d. per quanto rileva ai fini delle imposte in contestazio-

ne.

2.8 – L'accoglimento dell'appello della contribuente avverso l'avviso di accertamento determina anche l'annullamento delle conseguenti cartelle esattoriali e l'assorbimento dei cd. "appelli incidentali" da questa proposti, oltre che il rigetto degli appelli dell'Ufficio relativi alle sole sanzioni.

2.9 – Le spese di lite considerando la novità e la complessità della controversia sono compensate tra le parti per entrambe i gradi di giudizio.

P.Q.M.

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE

Sezione XXIV

visti gli artt. 61 e 35 D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;

Accoglie

Gli appelli dei contribuenti e per l'effetto dichiara illegittimo l'accertamento e le cartelle impugnate.

Respinge

Gli appelli dell'Ufficio.

Assorbiti

gli appelli incidentali dei contribuenti.

Spese compensate per entrambi i gradi.

Così deciso in Torino, all' 7 maggio 2014

IL RELATORE

Dott. Fabio Michelone



IL PRESIDENTE

Dott. Luciano Panzani

