

La perdita della qualifica di ente non commerciale per le a.s.d. (Nota a Cass. n. 526/2021)

Biancamaria STIVANELLO

Avvocato in Padova

Febbraio 2021

Articolo pubblicato da www.fiscosport.it

La sentenza che si annota (Cass. civ., Sez. V, Sent., 14/01/2021, n. 526) riguarda un istituto religioso, qualificato come ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, ma è di sicuro interesse e di notevole impatto anche per le associazioni sportive dilettantistiche, accomunate agli enti ecclesiastici nell'agevolazione riconosciuta dall'art.149, comma 4, T.U.I.R. sulla perdita della qualifica di ente non commerciale. La tesi seguita dai giudici di legittimità può destare forti preoccupazioni soprattutto per i sodalizi sportivi che si finanziano grazie agli sponsor: corrono il rischio di perdere la qualifica di ente non commerciale se i ricavi da sponsorizzazione sono prevalenti?

In premessa si ricorda che l'art. 149 T.U.I.R. prevede che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente non commerciale perde tale qualifica qualora **eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta**, e che ai fini della qualificazione commerciale si tiene conto anche dei seguenti **parametri**:

- a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività istituzionali;
- c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

La previsione opera in via generale per tutti gli enti non commerciali, salva la deroga prevista dal comma 4, per cui **tali disposizioni non si applicano** agli enti ecclesiastici

riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, e alle **associazioni sportive dilettantistiche**, in forza dell'estensione introdotta, quanto alle a.s.d., dall'art. 90 comma 11 della l. 289/02.

Secondo la Corte, con la disposizione in esame il legislatore non ha inteso attribuire *ope legis* a tali enti la qualifica di enti non commerciali, dovendosi comunque applicare i criteri dell'art. 73 T.U.I.R., ovvero lo svolgimento o meno in via esclusiva o principale di attività commerciale. Gli enti ecclesiastici e le a.s.d. non si configurerebbero pertanto come “enti non commerciali di diritto” perché tale norma **non** introdurrebbe una **presunzione assoluta di non commercialità**.

Nella motivazione la Suprema Corte dà conto di una diversa tesi secondo cui tali enti non possono mai perdere la qualifica di enti non commerciali neppure quando svolgono attività commerciale prevalente in base ai parametri indicati dalla norma – e questa dalla lettura della disposizione sembrerebbe essere l'interpretazione più coerente – ma se ne discosta, ritenendo invece condivisibile la tesi per cui *il comma 4 dell'art.149 in realtà detta solo la regola che non è sufficiente svolgere attività prevalente per un solo esercizio per perdere la qualifica di ente non commerciale, ma occorre che nel corso dei vari anni di attività l'ente (o a.s.d. per quanto di nostro interesse) abbia in realtà svolto in prevalenza attività commerciale*. La norma quindi *attiene al singolo esercizio di attività e impedisce che l'ente o la a.s.d. perda la qualifica di ente non commerciale se lo sforamento dei parametri avvenga in un singolo esercizio; ma se tale sforamento avviene in più esercizi, allora la natura può venir meno*.

In sostanza il ragionamento della Cassazione è conforme al principio generale, ribadito costantemente dalla giurisprudenza tributaria per cui per qualificare l'ente non basta il riferimento agli scopi indicati nello statuto, essendo necessario verificare nel concreto la reale attività svolta; principio fatto proprio anche dal Codice del Terzo Settore, richiamato nella parte motiva della sentenza proprio a conferma della correttezza dell'interpretazione seguita. In particolare – sottolinea la Corte – nel terzo settore l'ETS è o non è **commerciale** in base al **solo criterio della prevalenza** o meno delle entrate di natura commerciale, non rilevando il criterio formale fondato sulla disamina della disposizioni statutarie ex art. 79, comma 5, CTS.

Viene allora da chiedersi quale sia **la portata e il significato della deroga** introdotta dal comma 4 dell'art.149 T.U.I.R. per le a.s.d. (e gli enti ecclesiastici) se poi in definitiva, come sembra discendere dall'enunciato dei giudici di legittimità, deve aversi riguardo al concreto svolgimento di attività commerciale in via prevalente/principale o meno, tornando quindi all'applicazione della regola generale.

La Corte, come detto, ritiene che la deroga consenta di sfiorare i parametri per un unico esercizio di imposta ed esclude che la disposizione abbia invece regolato un tipo legale di enti non commerciali di diritto.

La tesi recepisce e richiama la decisione della **Commissione Europea** resa il 19 dicembre 2012 in base all'art. 108 paragrafo primo del Trattato di funzionamento Ue per l'ipotesi di aiuti di Stato sul regime di esenzione ICI per gli enti non commerciali previsto dalla legislazione italiana e, per quanto di nostro interesse, sul comma 4 dell'art.149 T.U.I.R.

Orbene, la Commissione Ue ha ritenuto che tale ultima disposizione **non configuri aiuto di Stato** e sia quindi compatibile con il mercato interno, ma sul presupposto che il comma 4 si limita a escludere l'applicazione di particolari parametri temporali e di commercialità previsti dai commi 1 e 2 agli enti ecclesiastici e alle a.s.d., e non esclude invece che tali enti possono perdere la qualifica di enti non commerciali. *Non risulta sussistere* – secondo la Commissione – *un sistema di qualifica permanente di ente non commerciale*. In caso contrario, ci sentiamo di aggiungere, la disposizione dovrebbe leggersi come norma di vantaggio selettivo ovvero aiuto di Stato, incompatibile con il mercato interno.

L'impatto di tale interpretazione, seguita anche dalla Corte di Cassazione nella sentenza che si annota, è notevole e preoccupante soprattutto per quelle **realità che si sostengono e si finanziano grazie alle sponsorizzazioni**. Del resto la *ratio* della detrazione delle sponsorizzazioni sportive come spese di pubblicità prevista in via presuntiva dall'art. 90 l. 289/02 è proprio quella di **incentivare la promozione dilettantistica** e di consentire non solo la sostenibilità delle attività agonistiche di vertice ma anche l'accesso alla **pratica sportiva di base** in condizioni di gratuità o a prezzi notevolmente calmierati, in modo da favorirne la massima diffusione, soprattutto da parte di bambini e ragazzi, senza gravare troppo sulla famiglie. Tale incentivo si compendia con la deroga prevista dall'art. 4 dell'art. 149 T.U.I.R. laddove consente o dovrebbe consentire il finanziamento delle attività sportive attraverso il ricorso a entrate commerciali anche prevalenti senza incidere sulla qualifica dell'ente, purché naturalmente sia rispettata l'assenza della finalità di lucro.

L'interpretazione restrittiva offerta dalla Corte, che recepisce il parere della Commissione UE, impone dunque **scelte difficili per taluni sodalizi** che possono trovarsi, pur nel rispetto concreto delle clausole di democraticità e di assenza di finalità lucrativa e pur nell'effettivo svolgimento di attività sportiva dilettantistica in via principale, con la **prevalenza di ricavi commerciali** (ad esempio da sponsorizzazione) rispetto a quelli istituzionali (quote associative, corrispettivi specifici, contributi, erogazioni liberali ecc.) per più di un periodo di imposta.

Rischiano di perdere la qualifica di ente non commerciale? Potranno dimostrare che il valore normale dei servizi sportivi gratuiti o a prezzi calmierati, come ad esempio i corrispettivi specifici per corsi, allenamenti e gare, non superano le entrate derivanti da sponsorizzazione?

Qualche spunto e qualche indicazione utile possono trarsi proprio dal parere della Commissione Ue nelle parti in cui vengono riportate le spiegazioni fornite dalle autorità italiane a sostegno della compatibilità della norma interna con il mercato.

In particolare le autorità italiane hanno sottolineato che:

- – il secondo comma dell'articolo 149 del T.U.I.R. non è una clausola a sé stante e non ha nemmeno portata sostanziale, ma è una disposizione di natura procedurale e che rileva esclusivamente dal punto di vista dei controlli;
- – tale norma fornisce un **elenco non esaustivo di parametri** che possono essere utilizzati per qualificare un ente come organizzazione commerciale; il soddisfacimento di uno o più di questi requisiti non significa che l'ente non commerciale perda automaticamente la sua qualifica, giacché tali parametri non possono essere considerati presunzioni legali; il fatto che tali requisiti risultino soddisfatti rappresenterebbe una **semplice indicazione della potenziale natura prevalentemente commerciale** delle attività svolte dall'ente in questione;
- – la misura è volta a preservare la competenza esclusiva riconosciuta al CONI per quanto riguarda le associazioni sportive dilettantistiche (e al Ministero dell'Interno per quanto riguarda gli enti ecclesiastici);
- – il CONI è l'unico organismo che può verificare l'effettivo svolgimento dell'attività sportiva svolta dalle associazioni; **le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale se il CONI conclude che esse non svolgono attività sportive dilettantistiche;**
- – se le autorità fiscali accertano che gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche svolgono in misura predominante attività commerciali, esse ne informano immediatamente il Ministero dell'interno e il CONI; resta inteso che il CONI (e il Ministero dell'Interno per gli enti ecclesiastici) provvedono inoltre a effettuare autonomamente controlli, conformemente ai poteri loro attribuiti dalla legge; parallelamente, le autorità fiscali dispongono la rettifica delle dichiarazioni dell'ente non commerciale interessato e procedono al recupero a tassazione della relativa differenza.

Interpretata in tal senso dunque la norma **non costituisce un vantaggio selettivo per le a.s.d.** o per gli enti ecclesiastici e non configura secondo la Commissione UE un aiuto di Stato, ma si traduce in **norma procedurale differenziata** per tali enti in ragione del loro riconoscimento rispettivamente da parte del Ministero dell'Interno e, per quanto di nostro interesse, dal CONI.

Buono a sapersi, verrebbe da dire alla luce di molte contestazioni dell'Agenzia delle Entrate – a volte seguite pedissequamente dalle commissioni tributarie – che disconoscono la qualifica di a.s.d. e di ente non commerciale a seguito dello svolgimento di attività commerciale in via principale o prevalente, in assenza di provvedimenti

adottati dal CONI in ordine alla cancellazione dal Registro per il mancato svolgimento di attività sportiva dilettantistica.

Se dunque i parametri non costituiscono presunzioni legali di commercialità e non sono un elenco esaustivo – del resto in conformità al tenore letterale della disposizione laddove al secondo comma precisa che ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto “*anche*” di detti parametri – e se spetta al CONI stabilire che le a.s.d. non svolgono attività sportiva dilettantistica per determinarne la perdita della qualifica di ente non commerciale, allora anche la tesi restrittiva potrebbe spiegare, seppure con qualche criticità, la portata della deroga introdotta dalla norma in esame. Indubbiamente però si presenteranno **nuovi ostacoli e nuove difficoltà** per taluni sodalizi che dovranno cautelativamente **ripensare e riprogrammare la propria attività** – in una fase già gravemente critica a seguito dell'emergenza pandemica – a causa, ancora una volta, di una difficile lettura e applicazione delle agevolazioni riconosciute al movimento sportivo.