

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22829 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO
Data pubblicazione: 07/07/2026

Sanzioni

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11042/2019 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

Associazione Sportiva Dilettantistica Club Sporting Casentino

-intimata-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 1831/2018, depositata il 15/10/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 01/07/2026 dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. La vicenda all'attenzione di questa Corte trae origine dal controllo effettuato dalla Guardia di Finanza di Poppi nei confronti della ASD Club Sporting Casentino, ad esito del quale i militari, in data 20/05/2010, notificavano alla contribuente un processo verbale di constatazione ove rilevavano che l'attività associativa, costituita da attività sportiva e ricreativa (palestra e bowling), era affiancata da una consistente attività commerciale (pizzeria e bar), incompatibile con un esercizio meramente strumentale ai fini associativi e fonte di ricavi non dichiarati.

1.1. Nella specie, la G.d.F. rilevava che nel ristorante aveva luogo la somministrazione di pasti al piatto, comprendente l'organizzazione di cene, rinfreschi e feste di compleanno, che gli incassi dell'attività di bar/pizzeria erano di entità incompatibile con un esercizio meramente complementare dell'attività stessa e che l'attività di ristorazione presentava ricarichi in linea con quelli di un'ordinaria attività commerciale.

2. Ne scaturivano tre diversi avvisi di accertamento per gli anni 2007, 2008 e 2009, la cui impugnazione è stata decisa con l'ordinanza n. 796/2018 di questa Corte che, accogliendo il ricorso erariale, ha annullato con rinvio la sentenza n. 436/2016 della CTR della Toscana.

3. Il presente giudizio attiene all'impugnazione dell'atto di contestazione n. T80C0030078412012, con cui sono state irrogate con separato provvedimento le sanzioni per omesso versamento delle ritenute alla fonte, omessa installazione del misuratore fiscale e omessa tenuta della contabilità.

4. A tale riguardo, con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Toscana ha confermato la decisione di primo grado di accoglimento del ricorso dell'Associazione.

5. Avverso la predetta sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate con due motivi; l'ASD Club Sporting Casentino è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 148, comma 3, TUIR, 4 d.P.R. n. 633/1972 e 2697 c.c., censurando la statuizione con cui i giudici di appello hanno ritenuto che l'Ufficio non avrebbe offerto la prova dell'insussistenza dei presupposti per l'applicazione del regime speciale per le associazioni sportive dilettantistiche.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 e

2697 c.c., nonché, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per difetto di motivazione in violazione degli artt. 36, n. 4 d.lgs. n. 546/1992 e 132, n. 4 c.p.c., rispetto all'affermazione per cui la ripresa impugnata si fonderebbe su elementi presuntivi privi di gravità, precisione e concordanza.

3. I motivi di ricorso, da esaminarsi congiuntamente, stante la stretta connessione, sono fondati.

3.1. Questa Corte ha, ancora di recente, affermato che gli enti di tipo associativo, potendo svolgere anche attività commerciale, non godono di una generale esenzione da ogni prelievo fiscale, ma, per le attività a favore degli associati non considerate commerciali e per le quote associative che non concorrono al reddito complessivo, hanno l'onere di provare i presupposti che giustificano "esenzione di cui agli artt. 148 e 149 TUIR, secondo gli ordinari criteri stabiliti ex art. 2697 c.c. (Cass., Sez. 5, 23/02/2024, n. 4864, Rv. 670409 – 01).

E si è precisato che, nel caso di disconoscimento del regime fiscale agevolato nei confronti di un'associazione sportiva dilettantistica, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire la prova, anche in via presuntiva, della mancanza dei relativi requisiti, in ragione dell'esercizio, da parte della stessa, di attività integralmente, o anche solo prevalentemente, commerciale, e in ogni caso in violazione dell'atto costitutivo e dello statuto o del principio di democraticità, mentre compete all'associazione, attesa la natura derogatoria del regime agevolativo, dimostrare il pieno possesso dei requisiti per goderne, non già esclusivamente sul piano formale ma propriamente nella dimensione materiale della sua concreta attività quotidiana (Cass. Sez. 5, 04/07/2025, n. 18201, Rv. 676148 - 01).

3.2. Con più specifico riferimento alla fattispecie in esame, si è affermato che la gestione di un esercizio di ristoro da parte di un ente non lucrativo può essere qualificata come attività non commerciale ai fini del

regime agevolato per l'IVA (art. 4 d.P.R. 633/1972) e l'imposta sui redditi (art. 148 d.P.R. 917/1986) soltanto se tale attività risulti strumentale ai fini istituzionali dell'ente e sia svolta esclusivamente in favore degli associati, spettando al contribuente provare la sussistenza dei presupposti di godimento del regime di favore, ove essa sia contestata (Cass. n. 21406/2012, Rv. 624362, richiamata dalla già menzionata Cass. 15/01/2018, n. 796, Rv. 647098 – 01, pronunciata tra le stesse parti con riferimento agli avvisi di accertamento presupposti).

4. Nella specie, la CTR non ha correttamente applicato tali principi.

4.1. L'Amministrazione, come risulta dalla parte narrativa della sentenza e, comunque, dai puntuali richiami contenuti nel ricorso nel rispetto dei principi di specificità e autosufficienza dei motivi, aveva dedotto un compiuto resoconto del contesto giuridico, amministrativo e fiscale in cui opera l'Associazione, evidenziando che l'attività associativa, costituita da attività sportiva (palestra) e ricreativa (bowling), era affiancata da una consistente attività commerciale, desumibile da molteplici circostanze: il tesseramento dei soci operato al solo fine di somministrare loro alimenti e bevande ovvero affittare sale per occasioni celebrative, quali compleanni o altre ricorrenze; la somministrazione di pasti al piatto, e non già la mera utilizzazione del bar da parte dei tesserati; gli incassi conseguiti nell'attività di somministrazione, di entità tale da farla risultare attività principale e non di mera complementarietà; i prezzi praticati e il ricarico operato su bevande e generi alimentari, anch'essi tali da deporre nel medesimo senso.

4.2. A fronte di tali allegazioni la CTR ha ritenuto di escludere la natura commerciale sul mero assunto che «l'Ufficio non ha fornito elementi di supporto in merito alla valutazione presuntiva effettuata e nemmeno affermato che nel circolo accedessero oltre ai soci estranei per la consumazione di pasti e bevande».

La motivazione resa dalla CTR risulta meramente assertiva nella parte in cui esclude la gravità, precisione e concordanza degli elementi presuntivi valorizzati dall'Ufficio, senza confrontarsi con il loro contenuto specifico.

La CTR ha, in particolare, arrestato la propria valutazione alla mancata prova dell'accesso di soggetti estranei al circolo, senza confrontarsi con gli ulteriori elementi allegati dall'Ufficio, idonei a dimostrare l'autonomia e la prevalenza economica dell'attività di ristorazione, e senza richiedere all'associazione la prova positiva della concreta strumentalità di tale attività rispetto alle finalità istituzionali.

Il giudice d'appello ha così invertito l'onere della prova, esonerando il contribuente dalla necessaria dimostrazione dei requisiti di spettanza dell'agevolazione oggetto di ripresa, e ha comunque omesso di verificare la sussistenza dell'altro autonomo presupposto per il godimento del regime di favore, consistente nella natura ancillare e strumentale dell'attività di ristorazione rispetto ai fini istituzionali dell'ente.

L'erronea valutazione della CTR sulla natura dell'attività svolta dall'associazione e sul riparto dell'onere probatorio si riflette sull'apprezzamento della legittimità dell'atto di contestazione delle sanzioni.

5. In conclusione, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 01/07/2026.

La Presidente

Roberta Crucitti