

ENTI NON COMMERCIALI

La natura fiscale delle Asd alla luce di un recente orientamento della Cassazione

di Guido Martinelli

Seminario di specializzazione

FISCALITÀ E CONTABILITÀ DELLE ASSOCIAZIONI DEL TERZO SETTORE

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La [sentenza n. 526 del 14.01.2021](#), emessa dalla quinta sezione della Corte di Cassazione civile in materia di enti ecclesiastici, ci consente di estendere il ragionamento dei Giudici di legittimità anche al mondo delle **società e associazioni sportive dilettantistiche**.

La decisione affronta il tema della “**prevalenza**” dell'**attività commerciale** e il **concetto di contabilità separata** valevole anche per tutti gli altri enti non commerciali.

In particolare viene esaminato l'[articolo 149 Tuir](#), che contiene i **parametri** che producono, in capo ad un ente non commerciale, la **riclassificazione come ente commerciale**.

Il **collegamento tra l'oggetto della decisione** (ricorso a seguito di accertamento fiscale a carico di un ente ecclesiastico) e il **mondo dello sport** lo troviamo nel quarto comma della norma citata, che prevede che **le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale: “non si applicano per gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche”** ([articolo 149, comma 4, Tuir](#)).

La stessa Agenzia delle entrate aveva affermato, con la [circolare 124/E/1998](#), che “...Non è, pertanto, sufficiente il verificarsi di una o più delle **condizioni** stabilite dal secondo comma dell'articolo 111-bis per poter **ritenere avvenuto il mutamento di qualifica**, ma sarà necessario, in ogni caso, un **giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi**, finalizzato a verificare che **l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale**”. I **parametri** indicati nella norma **hanno quindi solo valore indiziario** ed è necessaria un'**indagine complessiva** sulla natura dell'ente.

Ma **in questa indagine sulla natura dell'ente ai sensi dell'articolo 149 Tuir** si erano escluse, **fino ad ora**, nella maggioranza dei casi, proprio gli enti ecclesiastici e **le sportive**, ritenendo

che questi, in virtù della previsione del comma 4, **non potessero mai perdere la loro natura di ente non commerciale** sulla base della qualificazione loro data dalla previsione dell'[articolo 73, comma 1, lett. c\), Tuir](#).

La sentenza in esame ritiene, invece, che il citato **comma 4** dell'[articolo 149 Tuir](#) non abbia inteso attribuire “*ope legis*” agli enti indicati la qualifica di “**ente non commerciale**” ma li ritiene tali soltanto fino a quando: “**il loro oggetto principale almeno sotto il profilo qualitativo continui ad essere costituito da un’attività non commerciale**”.

Secondo la Suprema Corte la **non applicabilità della norma** si avrebbe nel senso che **non sarebbe sufficiente svolgere attività commerciale prevalente**, per gli enti ecclesiastici e sportivi, **per un solo anno per perdere la qualifica di ente non commerciale** ma **sarebbe necessario lo svolgimento, per diversi anni, in prevalenza, di attività commerciale**.

Si riterrebbe, quindi, che gli enti ecclesiastici e **le sportive siano per natura enti non commerciali stante le finalità che devono perseguire per legge** ma che, **nel caso in cui svolgano le attività con modalità commerciali possano diventare enti commerciali** (con conseguente perdita delle relative agevolazioni fiscali).

A tal fine la Corte di Cassazione cita la **Commissione europea** che, nella propria decisione in materia di aiuti di Stato del 19.12.2012, al punto 158, espressamente riporta: “*.. tanto gli enti ecclesiastici quanto le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche. Pertanto, anche gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere il beneficio del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali in genere...*”

Viene richiamato anche un altro precedente della Corte (**Corte di Cassazione, n. 1633 del 15.02.1995**) secondo il **quale la natura dell’attività effettivamente esercitata, l’elemento oggettivo**, prevale sul fine dichiarato, **elemento soggettivo**, anche “*se si tratti di un fine non di lucro dal momento che lo scopo di ripartire oppure no utili ai partecipanti all’iniziativa commerciale costituisce un momento successivo alla produzione degli stessi che non fa venire meno il carattere commerciale della attività e non rileva ai fini tributari essendo indifferente la definizione data agli utili eventualmente prodotti*”.

Ne deriva quindi che **la associazione sportiva che svolge attività “a mercato” vendendo servizi sportivi potrebbe trovarsi di fronte ad una riqualificazione in ente commerciale**.

Sul piano della determinazione del concetto di **contabilità separata** di cui all'[articolo 144, comma 2, Tuir](#) si conferma che questa si deve ritenere correttamente impostata anche nella tenuta di un **unico bilancio ma con separata determinazione dei fatti amministrativi collegati alla attività istituzione rispetto a quelli commerciali** (sul punto vedi anche la **risoluzione 86/E/2002**).

In conclusione la decisione ricorda che, **dopo l’entrata in vigore del codice del terzo settore**,

alle categorie fiscali disciplinate dall'[articolo 73 Tuir](#) (società, enti commerciali e non) si sono unite anche quelle degli enti del terzo settore commerciali e non.

Forse, ci si consenta di **concludere, l'obiettivo della semplificazione appare ancora lontano.**