



Dalla C.T.R. del Veneto un nuovo riconoscimento alla pratica del fitness



Sulla premessa che il fitness è un'attività sportiva a tutti gli effetti - in quanto riconosciuta dal CONI, unico ente certificatore - e considerato che la scarsa partecipazione alle assemblee e la pratica di tariffe differenziate non consentono di riqualificare l'attività istituzionale in commerciale, la C.T.R. Veneto, sez. XXIV con sentenza n. 1708 depositata l'11/11/2015, annulla gli avvisi di accertamento emessi a carico di un'associazione sportiva dilettantistica operante nel settore del fitness, in riforma della sentenza di primo grado che invece aveva ritenute

legittime le valutazioni dell'agenzia delle entrate.



Biancamaria STIVANELLO
AVVOCATO IN PADOVA

1. Premessa

La sentenza in commento interviene in un caso che potremmo ormai considerare standardizzato nelle attività di accertamento a carico delle associazioni sportive dilettantistiche e si presenta interessante proprio in quanto replica puntualmente alle tipiche contestazioni che si rinvergono in molti accertamenti, soprattutto a carico di organismi che praticano il fitness e analoghe discipline non competitive.

Da un lato la pronuncia si inserisce in quell'orientamento giurisprudenziale che si sta via via affermando in relazione alla necessità che l'amministrazione finanziaria debba fondare il disconoscimento delle agevolazioni su controlli sostanziali e non su mere irregolarità formali che investono, in particolare, la modalità di convocazione delle assemblee, la tenuta dei libri sociali, la verbalizzazione delle assemblee (cfr. ad esempio C.T.R. Aosta n. 8 del 13/4/2015, a proposito della quale v. S. Andreani, *Dalla C.T.R. di Aosta un chiaro (e condivisibile) monito agli accertatori fiscali: la constatazione di violazioni formali non può essere una "scorciatoia" per il disconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in Newsletter n. 11/2015, ma non è l'unica: si v. anche C.T.R. Roma n. 1002 del 19/2/2014, C.T.R. Torino 806/24/14, C.T.P. Ferrara n. 215 del 17/2/2014); dall'altro lato presenta una sua peculiarità in quanto afferma - alla luce dei rilievi del caso *de quo* e delle censure mosse alla sentenza di prime cure - due principi chiave per l'applicazione del beneficio fiscale regolato dall'art. 148, comma 3, T.U.I.R. (e analogo art.4, d.p.r. n. 633/72 in materia di IVA) ¹:

- la riconducibilità del fitness al concetto di attività sportiva dilettantistica
- la legittimità dei corrispettivi specifici quali controprestazioni differenziate

2. L'accertamento

L'Agenzia delle Entrate aveva negato la spettanza delle agevolazioni e in particolare l'applicabilità della norma sui corrispettivi specifici di cui all'art. 148 comma 3, T.U.I.R. assumendo:

- l'assenza di finalità sportiva dilettantistica;
- la pratica tipicamente commerciale di tariffe differenziate a seconda del servizio reso;
- la mancanza dei requisiti di democraticità della struttura;
- la presenza di indicatori di attività commerciale (strategie di marketing, sconti, gestione dei clienti, forme di pubblicità adottate)
- la commistione/promiscuità di locali con attività commerciali di *thermarium* e centro benessere (gestiti da altro soggetto)

Nell'accertamento relativo al caso *de quo* l'Agenzia non aveva formalmente disconosciuto lo *status* di ASD - secondo la tendenza più recente delle agenzie fiscali del Veneto - ma di fatto lo aveva sostanzialmente negato, affermando che la verificata avrebbe svolto attività commerciale e non sportiva.

Così nell'atto impugnato: "*l'attività dell'Associazione è incentrata in modo prevalente sulla pratica del fitness (in sala e in piscina) che si concretizza in una disciplina individualistica il cui obiettivo principale è il benessere fisico del singolo e non la promozione dello sport. L'associazione infatti tranne che in casi marginali non organizza, iniziative, servizi attività sportive, gare... o altre manifestazioni di carattere sportivo*" e, a seguire, "*..l'ampia gamma di attività gestite dalla palestra (che va dallo spinning ai balli caraibici fino a numerosi corsi dedicati a bambini e ragazzi) sembra più funzionale ad una strategia commerciale, volta ad attirare nuova clientela diversificando l'offerta che alla mera promozione di specifici valori sportivi*".

La pretesa commercialità sarebbe stata confermata ulteriormente - secondo l'argomentare di Agenzia - proprio dalla pratica di tariffe differenziate in relazione alla durata e alla tipologia dei corsi e dei pacchetti di abbonamenti che troverebbe fondamento in una "logica di mercato" e sarebbe "in netto contrasto con i principi ispiratori dell'associazionismo sportivo", secondo quanto affermato nell'atto impugnato.

Il versamento dei corrispettivi specifici avrebbe natura di controprestazione tipica di un rapporto contrattuale e in quanto tale, secondo Agenzia, di natura commerciale a differenza del contributo associativo che non sottende "un rapporto sinallagmatico diretto tra versamento del socio e attività dell'associazione in termini astratti di fruizione di prestazioni da parte del socio".

Inoltre, sempre secondo l'Agenzia, l'assoluta prevalenza dei corrispettivi pagati per usufruire dei singoli servizi rispetto alla quota associativa confermerebbe ancor più il carattere commerciale dell'attività perché al contrario per avvalorare la natura associativa dell'ente, la quota associativa dovrebbe essere commisurata alla copertura delle spese generali e dei costi fissi mentre la quota differenziata dovrebbe essere destinata alla sola copertura dei costi variabili.

Quanto al terzo aspetto, l'atto contestava la partecipazione alla vita associativa ritenendo che nei frequentatori della palestra mancasse "la consapevolezza del vincolo associativo e quindi degli obblighi e dei diritti inerenti la qualifica di socio" senza riferimento a rilievi particolari in ordine alla tenuta dei libri sociali o alla redazione dei verbali dai quali emergeva tutt'al più una scarsa partecipazione degli associati.

In ordine agli altri elementi venivano criticate le modalità di comunicazione in internet - dove in ogni caso l'ASD risultava essersi sempre presentata con la denominazione propria - e la promiscuità dei locali con un centro benessere in relazione alla gestione del *thermarium* di terzi a fronte di rapporti regolati contrattualmente che sono risultati idonei, per il giudice di secondo grado a dimostrare che l'ASD non erogava servizi di sauna e bagno turco e che non meritano in questa sede ulteriore approfondimento.

Essenzialmente dunque la pretesa di Agenzia era incentrata sul fatto che il fitness non sarebbe attività sportiva e che la gestione dell'attività avrebbe presentato caratteri di imprenditorialità soprattutto per l'incasso di corrispettivi specifici nonché per la scarsa partecipazione alla vita associativa.

3. La sentenza di primo grado

Analogamente la sentenza della CTP di Vicenza riteneva che:

- il fitness in sé non sarebbe sport ma attività inerente essenzialmente il benessere fisico dell'individuo;
- che vengono forniti servizi personalizzati per il beneficio e benessere individuali e che non siano state riscontrate le attività di "promozione sportiva" se non in via marginale;
- che sussiste una vera e propria controprestazione tra il servizio offerto dall'associazione e il pagamento della quota associativa e dell'ulteriore quota variabile in base ai mesi di frequenza e al tipo di attività prescelti e che tale elemento conferma la natura individualistica della prestazione;
- che il numero dei partecipanti alle assemblee è esiguo mentre la stragrande maggioranza degli associati risulta disinteressata alle manifestazioni essenziali dell'attività dell'associazione cui partecipa formalmente, il che conferma la natura commerciale dell'attività concretamente esercitata.

4. La pronuncia della C.T.R.

La sentenza accoglie integralmente le eccezioni del contribuente e, riformando la decisione di primo grado, annulla gli avvisi di accertamento emessi a carico dell'associazione sportiva dilettantistica.

Come anticipato, i motivi a fondamento della pronuncia insistono intorno agli aspetti più rilevanti dell'atto impositivo recepiti dalla decisione di prime cure e ineriscono alla finalità di promozione sportiva, alla legittimità dei corrispettivi specifici e alla partecipazione alla vita associativa, come di seguito analizzati.

a. Il Fitness è attività sportiva perché riconosciuto dal Coni e non può essere considerata un'attività commerciale

Al riguardo va precisato che l'accertamento non aveva formalmente disconosciuto lo *status* di ASD della verificata e di ciò prende atto anche la CTR, per cui manca, necessariamente, una statuizione espressa sulla legittimazione dell'Agenzia delle Entrate a disconoscere la qualifica dell'ente; tuttavia la commissione evidenzia come tale qualifica sia stata, di fatto, negata.

"L'ufficio - si legge nella motivazione - ha sostanzialmente ritenuto il fitness un'attività commerciale, anziché sportiva, ignorando il fatto che ASD è stata riconosciuta dal CONI, unico certificatore in materia, come Associazione Sportiva Dilettantistica, attestando quindi che l'attività prevista dallo statuto, il fitness, sia in sé sportiva".

La portata della pronuncia va quindi letta nel senso di ritenere non consentito ad Agenzia di riquilibrare come commerciale un'attività che l'ordinamento ha riconosciuto come sportiva dilettantistica, quando abbia riscontrato che le attività concretamente poste in essere coincidano con quelle per le quali è stato conseguito il riconoscimento.

Il passaggio è pienamente condivisibile: invero se Agenzia nega che l'attività svolta - pur coincidente con le previsioni statutarie per le quali l'ASD ha conseguito il riconoscimento a fini sportivi - non sia di promozione sportiva, interferisce illegittimamente sulla portata e sul contenuto di un concetto che è invece demandato all'ordinamento sportivo².

E l'ordinamento sportivo al riguardo appare estremamente chiaro.

A titolo esemplificativo si richiamano i contenuti dello statuto F.I.P.E. Federazione Nazionale Pesistica del CONI, che regola sia a livello agonistico che amatoriale le attività che “... prevedono l'utilizzo di sovraccarichi e resistenze finalizzate ... al Fitness e al benessere fisico (Wellness)” e della Federazione Ginnastica d'Italia, costituita per promuovere l'educazione fisica e per *salvaguardare il benessere fisico e sportivo degli italiani che promuove e tutela oltre alle attività agonistiche anche la “ginnastica per tutti”, definita espressamente “disciplina a sé stante che grazie ai suoi diversi programmi contribuisce al benessere fisico, intellettuale e sociale delle persone..... riconosciuta dal CIO per la sua funzione a favore della salute e per le sue potenzialità educative” e ancora testualmente “...Per TUTTI quelli che vogliono mantenersi in forma e star bene con se stessi e con gli altri ... Per TUTTI quelli che non hanno mai fatto Ginnastica e ci vogliono provare.”*

Quanto agli enti di promozione sportiva si consideri ad esempio ASI (delibera Giunta Nazionale 19/6/2010) che ha istituito uno specifico settore Fitness e ne ha riconosciuto la pratica “in tutte le sue numerose accezioni e discipline, in particolare non agonistiche e non competitive, quale attività sportiva di base, promozionale e dilettantistica idonea a tutelare la salute e il benessere dell'individuo e a svolgere un ruolo importante di utilità sociale e sportiva . Individua il Fitness quale disciplina sportiva che peculiarmente risponde al concetto di sport di base e sport per tutti, in considerazione della sua diffusione territoriale, del facile accesso alle strutture di base, della non selettività, della rappresentatività di tutte le fasce di età, della capacità di adeguarsi alle esigenze sportive del singolo individuo”.

Alla luce di tali contenuti, a parere di chi scrive, non possono sussistere ancora dubbi sulla riconducibilità del fitness e delle attività non competitive o praticate individualmente all'alveo delle attività sportive dilettantistiche.

Eppure si continua a leggere, diffusamente, nelle contestazioni dell'Agenzia - proprio come quella del caso in esame - che l'attività non sarebbe propriamente di promozione sportiva perché mancherebbero eventi e manifestazioni:

- nonostante l'art. 90 L. 289/02, che nella definizione di attività sportiva dilettantistica inserisce espressamente l'avviamento, la didattica e la formazione;
- nonostante l'art. 35 comma 5 del d.l. n. 207/2008 conv. in L. 14/2009, norma di interpretazione autentica, la quale ha chiarito che l'attività di didattica e l'attività di preparazione all'attività sportiva costituiscono esse stesse esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica a prescindere dalla realizzazione di una manifestazione;
- nonostante che la stessa Agenzia delle Entrate con ris. 38/E del 2010 abbia chiarito che di fatto è stato eliminato il requisito del collegamento tra l'attività e la manifestazione e l'Enpals con circ. 9.11.2009 abbia ribadito che non assume alcuna rilevanza che le attività siano svolte nell'ambito di una manifestazione che siano a queste ultime funzionali;³
- nonostante che l'art.1 del d.p.r. n. 3/11/2010 in tema di assicurazione obbligatoria per gli sportivi dilettanti definisca come atleti “tutti i soggetti tesserati che svolgono attività sportiva a titolo agonistico, non agonistico, amatoriale o ludico”.

Ebbene la C.T.R. del Veneto, nella decisione in commento, ha il pregio di intervenire con estrema chiarezza sul punto: il fitness è a tutti gli effetti attività sportiva dilettantistica perché riconosciuta e prevista dall'ordinamento sportivo; ne discende come corollario che se le attività svolte in concreto corrispondono a quelle per le quali l'a.s.d. ha ottenuto il riconoscimento, le agenzie fiscali non possano considerarle come attività commerciali, fermo restando che rimangono legittimate a verificarne la effettiva conformità (nonché ovviamente a riscontrare la sussistenza di ogni altra condizione richiesta dalla norma per la legittima applicazione dell'agevolazione).

b. La consapevolezza del vincolo associativo

Come noto, la sola finalità di promozione sportiva non basta per la legittima applicazione del beneficio in esame: l'associazione dovrà, anche in concreto, conformarsi alle clausole ispirate al principio di democraticità della struttura, dell'effettività del rapporto associativo e al divieto di distribuzione di utili previsti dall'art.148, comma 8 4.

Nel caso di specie non erano state contestate particolari irregolarità dei lavori assembleari o nella tenuta dei libri sociali ma si obiettava una generica mancanza di consapevolezza del vincolo associativo: la scarsa partecipazione alle assemblee costituiva per l'ufficio e per il giudice di prime cure un chiaro indizio della natura commerciale delle attività.

La C.T.R. interviene affermando invece che tale fenomeno “oltre ad essere normale in queste associazioni non è significativo perché è sufficiente la consapevolezza degli associati di partecipare ad un'associazione, della sua organizzazione e dei loro diritti e ciò nel caso in esame è dimostrato da un numero consistente di dichiarazioni degli associati raccolte e depositate dalla parte”.

Tali dichiarazioni attestavano la convocazione di assemblee con affissione in bacheca, in ossequio alle previsioni statutarie, che la stessa Circolare 9/E del 24/4/2013 della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate aveva considerato pienamente regolare e sufficiente, affermando che generici rilievi sulle modalità di convocazione e di verbalizzazione non possano comportare la decadenza dei benefici previsti dall'art. 148 comma 3, analogamente a quanto affermato dalle sentenze di merito soprarichiamate volte a privilegiare un atteggiamento sostanzialistico.

c. L'esistenza di quote differenziate per i servizi offerti non è indice di commercialità

Nell'accertamento *de quo* - con rilievi che si rinvenivano più o meno diffusamente in varie agenzie fiscali - si

assiste a un fraintendimento sui corrispettivi specifici: con maggiore o minore incidenza sull'impianto motivazionale degli atti impositivi, l'A.d.E. spesso afferma che le associazioni svolgono attività commerciale proprio perché e in quanto ricevono pagamenti corrispettivi.

Nel caso di specie, il rilievo assume un ruolo determinante e strettamente correlato a quello sulla mancanza di finalità sportiva, posto che secondo le argomentazioni dell'atto impugnato potrebbe sembrare un effetto tipico della affermata connotazione individualistica del fitness.

Tanto che l'ufficio per negare l'applicazione del terzo comma dell'art. 148 fa riferimento al fatto che gli associati fruissero dei servizi in modo personalizzato e differenziato non solo quanto alla pratica sportiva ma anche in termini di corrispettivi.

Per contro - afferma la C.T.R. - ne sussistono tutti i presupposti e *"l'esistenza di quote differenziate per i servizi offerti non è indice di commercialità [...] è impensabile fare prezzi uguali, anziché differenziati, per tutte le prestazioni, diverse per natura ed intervento oneroso di istruttori e diverse per durata"* così come *"è da escludere che le spese generali si possano coprire con le sole quote associative"*.

E in effetti non può essere che così: pena la cancellazione della norma.

Del resto si evince dalla lettura dell'intero articolo 148 che il comma 3, nell'introdurre una deroga al comma 2 - che per gli enti di tipo associativo in generale prevede la commercialità per la cessione di beni o la prestazione di servizi a fronte di corrispettivi specifici (a meno che tali corrispettivi non eccedano i costi di diretta imputazione e le attività non siano rese con specifica organizzazione) - dispone una speciale agevolazione per alcuni enti associativi (segnatamente le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona).

Per tali organismi la non commercialità dei corrispettivi specifici è un'agevolazione ulteriore, rispetto a quelle riservate agli enti associativi in generale e denota l'ampio riconoscimento che il legislatore ha inteso attribuire a realtà storicamente inserite nel tessuto sociale, come si legge anche nei lavori preparatori: non a caso la disposizione dell'art.148 comma 3 si riferisce espressamente a *"iscritti, associati, partecipanti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione nazionale ..."* e non a caso i contenuti delle clausole statutarie prescritti dall'art.148 comma 8, quale condizione per accedere alle agevolazioni dell'art.148 comma 3, si riferiscono a criteri di democraticità della struttura e di partecipazione imposti dai predetti organismi associativi a carattere nazionale a livello contrattuale ben prima che la materia fosse regolata dal legislatore, il quale all'evidenza non ha fatto che riconoscere e premiare un fenomeno preesistente.

Le diverse argomentazioni dell'ufficio - ampiamente ripetute anche nell'atto impugnato *de quo* - secondo cui la previsione di quote differenziate in base al servizio reso denota commercialità dell'operazione - risultano in sostanza vanificare la portata della norma e a snaturare il significato intrinseco della locuzione *"corrispettivo specifico"* peraltro in contrasto con la prassi della stessa amministrazione finanziaria in ordine ad operazioni che possono anche essere ontologicamente commerciali ma fiscalmente de-commercializzate⁵.

5. Conclusioni

In definitiva la pronuncia dei giudici tributari veneti - anche se forse avrebbe potuto sviluppare in maniera più sistematica le pur valide motivazioni a sostegno dell'annullamento dell'atto - ha senz'altro il merito di aver respinto con chiarezza e semplicità espositiva tutti gli assunti dell'ufficio che appaiono mere affermazioni di principio inidonee a fondare una riqualificazione dell'attività non lucrativa come commerciale che necessita di concreti e inequivoci riscontri di fatto e certamente non può affermarsi sullo scorta della riqualificazione dello sport praticato o della sinallagmaticità del rapporto che sottende il pagamento dei corrispettivi specifici istituzionali.

[1] Art 148 comma 3 T.U.I.R.: *Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, 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 associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.*

[2] In attuazione del principio di autonomia **dell'autonomia e dell'unicità dell'ordinamento sportivo** sancito dal D.Lg.vo 242/99 (art. 5 lett. c) il quale disciplina il riconoscimento a fini sportivi e ribadito altresì dall'art. 7 comma II del D.L. 136/2004 convertito dalla L. 186/2004 - spetta solo ed esclusivamente all'ordinamento sportivo la definizione e l'individuazione delle attività sportive.

Del resto la stessa amministrazione finanziaria ancora con la circolare 1/2/92 n. 1 Dir.II.DD. e con la circolare n.124/E del 12/5/98 relative all'applicazione della L. 398/91, aveva precisato che le associazioni devono essere affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva e devono svolgere attività sportiva esclusivamente dilettantistica *«...intendendosi per tale quella così definita nell'ambito della normativa regolamentare degli organismi suddetti cui l'associazione è affiliata».*

[3] Anche la giurisprudenza di merito, che si è formata in merito al regime dei compensi erogati nell'esercizio di attività sportiva dilettantistica (a prescindere dall'eventuale assoggettamento a contribuzione previdenziale nelle ipotesi di accertata professionalità della prestazione) afferma che l'attività sportiva dilettantistica prescinde dalla manifestazione e non è alla stessa funzionale e che non vi è nell'ordinamento una differenza tra attività sportiva dilettantistica e

attività ginnico-motoria (cfr. *C. App. Torino, sez. lav. n.1424/11*; *Trib. Torino, sez. lav.15/4/2010*; *Trib. Milano, 106/2011*, *Trib. Venezia, sez. lav., 12/4/2012 n.453*; *Trib. Venezia, sez. lav. 9/3/2012 n.297*; *Trib. Venezia, sez. lav. 25/11/2010 n.1060*) nonché la recente *Trib. Venezia 536/14*.

[4] In sintesi l'art. 148 comma VIII stabilisce che la disposizione sulla defiscalizzazione dei corrispettivi specifici si applichi a condizione che le associazioni interessate si conformino ad una serie di clausole da inserire negli atti costitutivi o negli statuti : a) divieto di distribuzione di utili; b) obbligo di devoluzione del patrimonio per finalità analoghe fini di pubblica utilità in caso di scioglimento; c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto con espressa esclusione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e con previsione per i maggiorenni del diritto di voto in assemblea; d) obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario; e) libera eleggibilità degli amministratori , principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea , idonee forme di pubblicità dell'assemblea, criteri di ammissione e di esclusione degli associati; f) intrasmissibilità della quota

[5] La circolare 12/E del 9/4/2009 definisce le operazioni di cui all'art. 148 comma III come "*strutturalmente commerciali anche se non imponibili*".