



Milano, 04 Settembre 2026

ASD: VERIFICA CONCRETA SULLE ATTIVITA' SVOLTE

La CGT Puglia ha confermato il regime agevolativo della ASD attiva nel nuoto. Il Fisco aveva contestato la prevalenza di tesserati FIN tra gli iscritti all'Ente. Secondo il giudice va riscontrata l'operatività reale, ad esempio, anche in base ai corsi prenatalatori.

Rientra nel regime agevolativo previsto dall'articolo 148, comma 3, del DPR 917/86 e dall'articolo 4, comma 4, del DPR 633/1972, ai fini Iva, qualsiasi attività svolta da una ASD, che sia accessoria o di completamento della principale attività svolta dall'ente. Tanto afferma la Cgt di II grado della Puglia nella sentenza 1558 del maggio 2026, sezione 1.

Respingendo l'appello dell'Ufficio, la Corte ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento con cui il Fisco aveva disconosciuto i benefici tributari concessi ad una ASD sulla base di una verifica fiscale, da cui era emerso che l'ente svolgeva in concreto attività commerciale. In particolare, l'Ufficio aveva riscontrato che l'associazione agiva come ente economico, avendo rilevato la prevalenza dell'esercizio di attività commerciale sia dal numero dei tesserati alla FIN (inferiore a quello dei non tesserati), sia dalla pratica di ulteriori attività sportive per le quali l'associazione non aveva presentato l'elenco dei tesserati.

La Corte territoriale ha respinto la tesi dell'Ufficio, in quanto fondata solo su elementi formali e non sulla verifica in concreto dell'attività svolta dall'ente associativo e rispondente effettivamente agli scopi statuari.

Dall'esame della documentazione, infatti, il Collegio ha rinvenuto non solo che la prevalente attività dei tesserati mirava al raggiungimento delle finalità statuarie di promozione delle attività acquatiche (nella specie, il nuoto), ma anche che le ulteriori discipline cosiddette «a secco» (specificamente la «ginnastica prenatalatoria» e l'attività «a secco») rientrano nella principale attività svolta dall'ente, essendo connesse al nuoto.

Pertanto, visto che la finalità statuarie è risultata ancorata al perseguimento in concreto degli scopi istituzionali dell'ente, è illegittimo l'atto impositivo fondato su dati di carattere formale.

La pronuncia si pone in linea con la normativa di settore, essendo pacifico che la natura di ente non commerciale deriva dal fatto che lo stesso non svolge in forma prevalente ed esclusiva attività d'impresa. E ciò non è dato dall'oggetto statuario, bensì dall'attività in concreto svolta, che deve essere in rapporto di strumentalità con gli scopi istituzionali dell'ente. L'articolo 149 del Tuir dispone, infatti, che indipendentemente dalle previsioni statuarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. È, infatti, opinione comune in giurisprudenza che per beneficiare delle agevolazioni fiscali, le associazioni sportive dilettantistiche devono dimostrare l'effettivo esercizio di un'attività senza fine di lucro, occorrendo che i compensi siano erogati nell'ambito di un'effettiva attività sportiva dilettantistica e non di un'attività commerciale (Cassazione, ordinanze 7217/26, 4476/26, 686/26).

È, pertanto, onere del giudice verificare in concreto se l'ente riceve da tale attività un utile, ovvero, se detta attività, benché d'impresa, non venga svolta in modo prevalente.

POS E SCONTRINI: SANZIONI CON TOLLERANZA AL 5%

Entro la soglia non scatta la sanzione accessoria della chiusura dell'attività.

Clausola di non punibilità automatica in caso di disallineamento tra il numero delle operazioni regolate con pagamento elettronico, registrate e memorizzate ai fini della trasmissione dei dati dei



corrispettivi giornalieri, ed il numero dei pagamenti elettronici accettati: le sanzioni amministrative e quelle accessorie previste non troveranno applicazione quando la discrepanza rilevata non superi il 5%. La soglia di tolleranza, così introdotta dall'articolo 33 del decreto Omnibus correttivo della delega fiscale, D. Lgs. 148/2026 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2026 Supplemento Ordinario n. 30), oltre ad apparire di per sé oggettiva e verificabile, consente di isolare i disallineamenti "fisiologici" da quelli patologici, restituendo così proporzione ad un impianto sanzionatorio che rischiava di punire l'inefficienza gestionale con strumenti concepiti, invece, per contrastare la frode fiscale. Il monitoraggio delle discrepanze mensili tra pagamenti elettronici e corrispettivi trasmessi telematicamente, costituisce uno strumento di immediato e diretto controllo a disposizione del Fisco, permettendo di evidenziare, come anomali, i casi in cui l'ammontare dei pagamenti elettronici risulti superiore all'ammontare dei corrispettivi certificati. Questi disallineamenti potrebbero, però, originare da mere distrazioni dei cassieri, da storni di pagamenti elettronici non correttamente completati, da sfasature temporanee tra sistemi integrati o da altre imprecisioni operative del tutto estranee a qualsiasi intento fraudolento. Il quadro sanzionatorio in vigore prima delle modifiche avrebbe assoggettato queste situazioni al medesimo trattamento sanzionatorio previsto per condotte sistematicamente elusive, inclusa la sospensione dell'attività, risultando manifestamente sproporzionate rispetto all'effettiva lesività del comportamento.

L'articolo 2, comma 2 del D. Lgs. 127 del 2015 impone, infatti, la piena integrazione tra processo di registrazione dei corrispettivi e quello di accettazione dei pagamenti elettronici: lo strumento hardware o software per l'accettazione del pagamento elettronico deve essere permanentemente collegato al registratore telematico, in modo che i dati dei pagamenti giornalieri confluiscono puntualmente nella memorizzazione e nella trasmissione all'Agenzia delle Entrate.

Il mancato rispetto di tale integrazione ricade nell'alveo del comma 2-quinquies dell'articolo 11 del D. Lgs. 471 del 1997, con sanzione amministrativa di 100 euro per ciascuna trasmissione, comunque entro il limite di 1.000 euro per ciascun trimestre. Alla sanzione pecuniaria si affianca, però, il più temibile rimedio accessorio dell'articolo 12 comma 2: qualora siano state contestate, nel corso di un quinquennio, quattro violazioni dell'obbligo, commesse in giorni diversi, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività per un periodo da tre giorni ad un mese. Queste sanzioni non saranno ora applicabili se non risulta superata la soglia del 5%. La medesima soglia è stata, infine, contestualmente introdotta nel Testo unico delle sanzioni tributarie di cui al D. Lgs. 173 del 2024, garantendo così coerenza sistematica con il regime sanzionatorio unificato destinato ad operare dal 1° gennaio 2027.

CASSAZIONE: LE SPONSORIZZAZIONI ALLE ASD/SSD SONO SPESE PUBBLICITARIE DEDUCIBILI

La Cassazione stabilisce che le sponsorizzazioni alle ASD/SSD sono spese pubblicitarie con presunzione legale assoluta, non di rappresentanza, se rispettano specifici requisiti, garantendo la piena deducibilità fino a 200.000 euro.

Le sponsorizzazioni alle ASD/SSD sono spese pubblicitarie assistite da presunzione legale assoluta circa la loro natura non di rappresentanza. Sono le conclusioni della Cassazione civile tributaria che si leggono nell'ordinanza n. 21643/2026 del 24 giugno 2026.

Nel caso trattato, l'Agenzia delle Entrate aveva riqualficato i costi sostenuti nel 2008 per la sponsorizzazione di una ASD da spese di pubblicità a spese di rappresentanza ex art. 108, comma 2, del Tuir n. 917/1986, riconoscendone solo la parziale deducibilità.

Il caso e le contestazioni dell'Agenzia delle Entrate

Le Corti di merito avevano escluso la correttezza di tale riqualficazione, ma avevano confermato la parziale indeducibilità sul presupposto della scarsa effettività/antieconomicità delle prestazioni.



In Cassazione, la società censurava, da un lato, la mancata considerazione della documentazione sull'effettività delle prestazioni e, dall'altro, il fatto che il giudice di appello avesse fatto proprio un giudizio di «non ineranza» mai formulato dall'Ufficio, che si era limitato a contestare l'eccessiva onerosità e la sovrapproduzione, dunque la congruità del costo, non la sua natura.

La Cassazione ha stabilito che le spese di sponsorizzazione a favore di ASD/SSD sono assistite da una «presunzione legale assoluta» di natura pubblicitaria e non di rappresentanza ex art. 90, comma 8, della Legge n. 289/2002, se: a) il soggetto sponsorizzato è una compagine sportiva dilettantistica; b) è rispettato il limite di 200.000 euro; c) la sponsorizzazione mira a promuovere l'immagine/prodotti dello sponsor; d) l'associazione/società svolge una specifica attività promozionale. Precisa che in questa ipotesi non vi è spazio, entro il limite di spesa, per riqualificare il costo come rappresentanza, né per giudizi di antieconomicità. La Corte ribadisce la distinzione: sono spese di rappresentanza quelle correlate ad iniziative volte ad accrescere prestigio ed immagine dell'impresa (art. 74, comma 2, ora art. 108, comma 2, del Tuir n. 917/1986); sono, invece, spese di pubblicità/sponsorizzazione quelle sostenute per pubblicizzare prodotti, marchi e servizi, o l'attività svolta con finalità diretta di promozione commerciale.

Distinzione tra spese di pubblicità e di rappresentanza

In tema di ineranza, le spese di sponsorizzazione sono deducibili se correlate, anche in via indiretta e potenziale, allo sviluppo dell'attività d'impresa, con un giudizio qualitativo e non quantitativo, escludendo valutazioni su utilità o ritorno economico immediato.

Per i casi analoghi, l'ordinanza afferma un principio di diritto di particolare impatto: le sponsorizzazioni di società di capitali verso ASD, se rientranti nell'art. 90, comma 8, della Legge n. 289/2002 (oggi art.12, comma 3, del D. Lgs. 36/2021), sono ex lege spese di pubblicità integralmente deducibili fino a 200.000 euro, con presunzione assoluta di ineranza e congruità, superabile solo mediante prova di radicale inesistenza dell'operazione. Il Fisco non può, quindi, «traslare» il tema sulla non ineranza o trasformare il costo in spesa di rappresentanza, quando esso è obiettivamente diretto a pubblicizzare i prodotti e lo stesso Ufficio ha contestato solo l'adeguatezza economica del corrispettivo. La decisione vincola i giudici di merito a verificare, in casi simili, non la «congruità economica» o la sproporzione tra spesa e ricavi, ma esclusivamente la sussistenza dei requisiti formali e sostanziali della sponsorizzazione sportiva dilettantistica, demandando a tale verifica l'applicazione o meno della presunzione legale di piena deducibilità.

LAVORO SPORTIVO E FISCALITA': LA CIRCOLARE N. 7/E DEL 2026 TRA CHIARIMENTI E NOVITA'

Le ricadute operative per ASD e SSD della nuova Circolare dell'Agenzia: IRPEF, IRAP IVA, rimborsi ai volontari, attività commerciali, raccolte fondi. Esempi e casi pratici

Facciamo seguito alla nostra precedente e-mail del 9 agosto 2026, con la quale abbiamo affrontato in dettaglio il contenuto della Circolare n. 7/E del 07.08.2026, per formulare ulteriori considerazioni.

La riforma del lavoro sportivo introdotta dal D. Lgs. 36/2021 ha ridisegnato in profondità il quadro civilistico, fiscale e previdenziale degli enti sportivi dilettantistici. Dal 1° luglio 2023, ASD e SSD operano in un contesto normativo completamente rinnovato, che ha inciso sulla natura dei rapporti di lavoro, sui requisiti statuari, sulle agevolazioni fiscali e sugli adempimenti amministrativi.

In questo scenario, la Circolare n. 7/E del 7 agosto 2026 svolge una funzione essenziale: riordina e chiarisce sette quesiti interpretativi che negli ultimi tre anni hanno generato incertezza tra operatori, consulenti ed associazioni. La stessa Circolare ne esplicita la finalità: *«Con la presente circolare si forniscono istruzioni operative agli Uffici al fine di garantirne l'uniformità di azione»*.

È importante ricordare che **le Circolari dell'Agenzia delle Entrate non sono fonti del diritto: non creano norme**, non innovano l'ordinamento e non vincolano il contribuente o il giudice.

Tuttavia, nel settore sportivo — caratterizzato da norme recenti e da una prassi ancora in consolidamento — esse assumono un peso operativo rilevante, perché orientano l'azione amministrativa e chiariscono nodi interpretativi che hanno impatto immediato sulla gestione degli enti.

Uno dei chiarimenti più significativi riguarda il rapporto tra la disciplina civilistica degli enti sportivi dilettantistici e le agevolazioni fiscali previste dall'art. 148 TUIR e dall'art. 4 del decreto IVA.

Il D. Lgs. 36/2021 ha introdotto un concetto di non lucratività attenuata per le SSD costituite come società di capitali: esse possono destinare una quota inferiore al 50% degli utili ad aumento gratuito del capitale o distribuire dividendi entro limiti molto contenuti (indice ISTAT ed interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentati di 2,5 punti percentuali). La Circolare chiarisce però che, per accedere alle agevolazioni fiscali, le SSD devono integrare le clausole del comma 8 dell'art. 148 TUIR, che richiede un divieto pieno di distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione. Ne deriva un equilibrio complesso: **civilisticamente, la SSD può prevedere una limitata distribuzione ma, per beneficiare delle agevolazioni fiscali, deve rinunciarvi.**

Questo punto è cruciale per gli enti sportivi, perché **un errore statutario può comportare la decadenza dal regime agevolato** e la riqualificazione delle attività come commerciali.

La Circolare interviene anche su un tema che ha generato molte incertezze: **la gestione dei compensi sportivi e dei rimborsi ai volontari, coordinando le soglie di esenzione introdotte dal D. Lgs. 36/2021.**

Compensi sportivi: la soglia dei 15.000 euro

Il D. Lgs. 36/2021 ha abrogato l'art. 67, lett. m) TUIR, che qualificava i compensi sportivi come redditi diversi con esenzione fino a 10.000 euro. Oggi i compensi sportivi sono redditi di lavoro (dipendente, assimilato od autonomo) e godono di una esenzione fino a 15.000 euro annui.

La Circolare chiarisce che questa soglia si applica a tutte le forme di lavoro sportivo, inclusi i rapporti di lavoro subordinato.

Rimborsi forfettari ai volontari: non reddito, ma rilevanti ai fini della soglia

Il documento in esame dedica ampio spazio ai rimborsi forfettari ai volontari sportivi, chiarendo che:

- non costituiscono reddito fino a 400 euro mensili;
- devono essere comunicati al RASD (Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche);
- concorrono alla soglia dei 15.000 euro dei compensi sportivi nel caso in cui la soglia venga superata.

Questo significa che un volontario che ha già superato la soglia dei 15.000 euro, anche per compensi percepiti da altri enti, vede trasformare il rimborso forfettario in reddito imponibile.

La Circolare fornisce esempi molto chiari, utili per comprendere la logica del sistema. In uno di essi, un volontario che ha già percepito 16.000 euro da altri enti vede tassato integralmente un rimborso di 350 euro.

IRAP: esclusione dei compensi co.co.co. fino a 85.000 euro

Il D. Lgs. 36/2021 ha introdotto una novità assoluta: i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori a 85.000 euro annui non concorrono alla base imponibile IRAP.

Confermando questa interpretazione, il documento fornisce un quadro chiaro, che permette agli enti di pianificare correttamente la gestione dei rapporti di collaborazione.

IVA: prestazioni sportive e cessione del contratto dell'atleta

Nella Circolare viene inoltre chiarito che le prestazioni strettamente connesse alla pratica dello sport possono beneficiare della dispensa dagli obblighi IVA (fatturazione e registrazione), se ricorrono i requisiti previsti dal decreto IVA. In sintesi, la circolare conferma che la dispensa dagli

obblighi di fatturazione e registrazione può essere applicata alle prestazioni strettamente connesse alla pratica dello sport rese da ASD e SSD non lucrative, purché l'ente possieda i requisiti soggettivi richiesti dall'art. 4 del decreto IVA (assenza di scopo di lucro, finalità istituzionali, attività svolta nei confronti degli associati o tesserati) e le prestazioni rientrino tra quelle oggettivamente considerate "strettamente connesse" alla pratica sportiva, come l'accesso agli impianti, l'utilizzo delle strutture ed i servizi funzionali all'attività sportiva dilettantistica.

Un chiarimento particolarmente rilevante riguarda la **cessione del contratto di un atleta da parte di un ente dilettantistico ad una società professionistica: l'operazione è rilevante ai fini IVA.**

La Circolare chiarisce che la cessione del contratto di un atleta da parte di un ente dilettantistico costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso e, come tale, è rilevante ai fini IVA, poiché soddisfa i requisiti soggettivi (ente che esercita un'attività commerciale in quel momento) ed oggettivi (operazione economicamente rilevante e remunerata) previsti dalla normativa; ne deriva l'obbligo di applicare l'imposta, emettere fattura e registrare l'operazione secondo le regole ordinarie.

Attività commerciali connesse e raccolte fondi: il nuovo art. 25 L. 133/1999

La Circolare dedica un chiarimento significativo all'ambito applicativo dell'art. 25, comma 2, L. 133/1999, norma che da oltre vent'anni rappresenta uno dei principali strumenti di agevolazione fiscale per le ASD e SSD.

La disposizione, come noto, consente di non considerare commerciali — e quindi di **non assoggettare a tassazione — alcune attività svolte dagli enti sportivi, purché connesse agli scopi istituzionali e non prevalenti rispetto a questi ultimi.**

Con l'intervento del DL 38/2026, il legislatore ha ridefinito il perimetro della norma, introducendo criteri più chiari per distinguere le attività realmente funzionali alla promozione sportiva da quelle che, pur svolte dall'ente, presentano una natura commerciale autonoma. La Circolare 7/E recepisce questa impostazione e fornisce indicazioni utili per la corretta qualificazione delle attività.

In particolare, **vengono considerate attività connesse** — e quindi non commerciali — quelle che:

- **sono strumentali alla pratica sportiva dilettantistica;**
- **sono rivolte principalmente ad associati, tesserati o partecipanti alle attività istituzionali;**
- **non presentano un carattere di autonomia economica rispetto all'attività sportiva;**
- **non generano un profitto sistematico, ma hanno finalità di sostegno all'attività istituzionale.**

Rientrano tipicamente in questa categoria:

- la gestione di bar o punti ristoro interni, quando funzionali alle attività sportive e non aperti al pubblico indistinto;
- la vendita di abbigliamento tecnico o materiale sportivo recante il marchio dell'associazione/società;
- la concessione temporanea degli impianti a soggetti che partecipano alle attività dell'ente;
- le attività di formazione ed aggiornamento rivolte ai tesserati.

Raccolte fondi

La Circolare chiarisce, inoltre, il regime delle raccolte fondi, che **possono beneficiare della non commercialità se:**

- **sono occasionali;**
- **sono collegate ad eventi sportivi od istituzionali;**
- **non costituiscono una fonte stabile di finanziamento;**
- **rispettano i limiti e le condizioni previsti dalla normativa di settore.**

Sono esempi di raccolte fondi non commerciali:

- eventi celebrativi o manifestazioni sportive con vendita di gadgets;
- cene sociali organizzate in occasione di ricorrenze associative;
- iniziative di autofinanziamento collegate a progetti specifici.



La Circolare, nel recepire le modifiche normative, invita gli enti sportivi a valutare con attenzione la prevalenza e la connessione funzionale delle attività rispetto agli scopi istituzionali, sottolineando che la non commercialità non può essere invocata quando l'attività assume una dimensione economica autonoma o si rivolge al pubblico indistinto. In definitiva, il nuovo perimetro dell'art. 25 L. 133/1999 — come interpretato dalla Circolare — mira a garantire un equilibrio tra la necessità degli enti sportivi di autofinanziarsi e l'esigenza di evitare che attività di natura commerciale vengano impropriamente ricondotte nell'alveo delle attività istituzionali.

Implicazioni operative per ASD e SSD.

La Circolare, pur non avendo valore normativo, ha **ricadute operative immediate**.

Gli enti sportivi devono:

- verificare la coerenza dello statuto con le clausole del comma 8 dell'art. 148 TUIR;
- monitorare la soglia dei 15.000 euro per ciascun lavoratore sportivo;
- gestire correttamente i rimborsi forfettari ai volontari e le comunicazioni al RASD;
- applicare l'esclusione IRAP fino a 85.000 euro per i co.co.co.;
- utilizzare la dispensa IVA solo se ricorrono i requisiti;
- trattare la cessione del contratto dell'atleta come operazione rilevante ai fini IVA;
- verificare la corretta applicazione dell'art. 25 L. 133/1999.

AFFITTO DI AZIENDA E CESSIONE DI AZIENDA

Affitto d'azienda riqualificato come cessione: per la Cassazione conta l'operazione effettiva

Un contratto formalmente qualificato come **affitto di azienda può essere riqualificato come cessione di azienda anche ai fini IVA e delle imposte dirette**, quando dall'esame complessivo dell'operazione emerge che le Parti hanno concretamente realizzato il trasferimento dell'attività economica.

A chiarirlo è la **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 23049 del 10 luglio 2026**, che pone l'accento sulla funzione economica effettivamente perseguita dalle Parti.

Il punto centrale della pronuncia riguarda anche gli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria: mentre ai fini dell'imposta di registro operano i limiti previsti dall'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986, in materia di IVA la qualificazione dell'operazione può tenere conto anche di elementi extratestuali, attraverso una valutazione globale delle circostanze del caso.

L'ordinanza n. 23049/2026 richiama l'attenzione sulla necessità di valutare le operazioni di **affitto di azienda non soltanto sotto il profilo della forma contrattuale**, ma anche considerando gli effetti economici concretamente prodotti.

Il punto da verificare è soprattutto la coerenza tra la qualificazione giuridica scelta e l'assetto effettivamente realizzato.

In presenza di un trasferimento coordinato di personale, merci, beni strumentali, disponibilità dei locali e continuità dell'attività, la denominazione utilizzata dalle Parti **non mette al riparo da una diversa qualificazione fiscale**.

Il principio enunciato è il seguente: *“nella nozione di cessione d'azienda ai fini IVA, dunque, assume rilevanza centrale l'elemento funzionale, ossia il legame fra il singolo elemento aziendale e l'impresa, sicché solo in assenza di questo legame il bene potrà essere considerato autonomamente, mentre in caso contrario, l'operazione sottostante lo specifico contratto di cessione dovrà essere considerata come cessione d'azienda...”*.

1) Affitto di azienda riqualificato come cessione: il caso

La controversia nasce da un **avviso di accertamento in materia di IVA, IRES ed IRAP**.

L'Agenzia delle Entrate aveva riqualificato come cessione di azienda un'operazione formalmente configurata come affitto di azienda tra una società per azioni ed una società a responsabilità limitata.



Da questa diversa qualificazione erano derivati il recupero a tassazione di alcuni componenti di reddito e la contestazione di un'**indebita detrazione IVA**.

La riqualificazione non era fondata soltanto sul contenuto del contratto. L'Amministrazione aveva considerato una serie di circostanze relative al modo in cui l'operazione era stata concretamente realizzata.

Tra gli elementi valorizzati figuravano, in particolare:

- la **cessazione dell'attività della società concedente immediatamente dopo il contratto**,
- la prosecuzione dell'attività negli stessi locali
- il trasferimento oneroso alla concessionaria di **merci, beni strumentali e personale**.

Considerati unitariamente, secondo la prospettazione dell'Ufficio, questi elementi indicavano una realtà economica diversa rispetto alla qualificazione formale scelta dalle Parti.

La società destinataria dell'accertamento aveva contestato l'operato dell'Amministrazione finanziaria richiamando l'**articolo 20 del Testo unico dell'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986)**.

La disposizione stabilisce i criteri per l'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro e, nella formulazione vigente, impone di considerare gli elementi desumibili dall'atto presentato alla registrazione, prescindendo dagli elementi extratestuali.

Secondo la contribuente, l'Ufficio avrebbe quindi utilizzato impropriamente circostanze esterne al contratto per giungere alla riqualificazione.

Dopo il rigetto del ricorso in primo grado, la **Commissione tributaria regionale** con sentenza n. 525 del 27 aprile 2022, aveva accolto le ragioni della società, osservando che l'articolo 20 TUR non poteva trovare applicazione nell'ambito dell'IVA e delle imposte dirette.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi proposto ricorso in Cassazione.

IVA ed imposta di registro: due criteri diversi

È proprio la distinzione tra **imposta di registro ed IVA** uno degli aspetti più rilevanti dell'ordinanza.

La Cassazione evidenzia, infatti, che i due tributi rispondono a presupposti differenti. Nell'imposta di registro assume rilievo lo specifico contenuto dell'atto sottoposto a registrazione; ai fini IVA, invece, occorre guardare all'**operazione economica concretamente realizzata**.

Di conseguenza, i limiti posti dall'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986 non possono essere automaticamente trasferiti sul terreno dell'IVA.

Ai fini dell'accertamento IVA, l'Amministrazione può, dunque, effettuare una valutazione complessiva delle circostanze, prendendo in considerazione tanto gli elementi contenuti nell'atto, quanto quelli esterni al documento contrattuale.

2) Quando l'affitto può essere considerato una cessione di azienda

Nel ricostruire la nozione di cessione di azienda ai fini IVA, la Cassazione richiama l'**articolo 2 del D.P.R. n. 633/1972**, in base al quale le cessioni che hanno per oggetto aziende o rami di azienda non sono considerate cessioni di beni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La Corte richiama, inoltre, la disciplina unionale e la giurisprudenza della **Corte di giustizia dell'Unione Europea**, soffermandosi sulla rilevanza dell'elemento funzionale.

Non è, quindi, sufficiente considerare isolatamente i singoli beni trasferiti, ma occorre verificare il **legame funzionale tra gli elementi aziendali e l'attività d'impresa** e stabilire se il complesso oggetto dell'operazione consenta, nel suo insieme, la prosecuzione dell'attività economica.

Il criterio diventa particolarmente importante quando, dietro una pluralità di atti o trasferimenti formalmente distinti, si realizza nella sostanza il passaggio di un'organizzazione aziendale idonea a continuare l'attività.

3) Per la Cassazione conta ciò che le Parti hanno realmente realizzato



La pronuncia si inserisce, inoltre, nell'orientamento della Cassazione secondo cui, nell'interpretazione del contratto, **la qualificazione attribuita dalle Parti non è di per sé decisiva.**

Ciò che occorre ricostruire è il risultato prodotto dal complessivo regolamento negoziale.

In questa prospettiva, la denominazione “affitto d'azienda” utilizzata nel contratto non impedisce all'Amministrazione finanziaria di verificare se l'insieme delle operazioni abbia invece determinato, nella sostanza, una **cessione dell'azienda.**

Non significa, tuttavia, che ogni affitto seguito dal trasferimento di alcuni beni possa automaticamente essere considerato una cessione. La qualificazione richiede una **valutazione globale del caso concreto**, nella quale assumono rilievo la funzione dei beni trasferiti, la continuità dell'attività e le altre circostanze che permettono di individuare l'effettivo assetto economico realizzato.

Gli elementi extratestuali possono essere utilizzati ai fini IVA: da qui deriva il principio di maggiore interesse operativo.

Per gli accertamenti riguardanti l'IVA, secondo la Cassazione, la natura dell'operazione può essere ricostruita attraverso **circostanze sia testuali, sia extratestuali**, senza applicare i limiti probatori previsti dall'articolo 20 TUR esclusivamente per la determinazione dell'imposta di registro.

Nel caso esaminato diventano, quindi, potenzialmente significativi elementi quali la cessazione dell'attività del concedente, il passaggio del personale, il trasferimento dei beni strumentali e delle merci e la possibilità per il nuovo soggetto di proseguire l'attività nei medesimi locali.

La Cassazione ha, pertanto, accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

4) FAQ

- Un affitto di azienda può essere riqualficato come cessione di azienda?

Sì. Secondo la Cassazione, occorre considerare l'operazione economica concretamente realizzata e non soltanto la denominazione attribuita al contratto dalle Parti.

- Il Fisco può utilizzare elementi esterni al contratto?

Ai fini IVA sì, secondo il principio affermato dalla Cassazione. I limiti dell'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986 riguardano l'imposta di registro e non impediscono, nell'accertamento IVA, una valutazione globale anche di circostanze extratestuali.

- Quali elementi possono indicare una cessione di azienda?

La valutazione dipende dal caso concreto. Possono assumere rilievo, tra gli altri, **il trasferimento di personale, merci e beni strumentali, la disponibilità degli stessi locali e la continuità dell'attività economica.**

ACCERTAMENTO ANNULLATO: IL FISCO PUO' RIFARLO. LA CASSAZIONE CHIARISCE QUANDO È POSSIBILE

L'Agenzia delle Entrate può annullare un accertamento e rifarlo: cosa ha deciso la Cassazione

L'Amministrazione finanziaria può annullare in autotutela un avviso di accertamento durante il processo e successivamente emetterne uno nuovo.

Ma ci sono due condizioni decisive:

1. non deve essere scaduto il termine per l'accertamento;
2. sul precedente atto non deve essersi formato un giudicato.

È quanto emerge dall'ordinanza n. 24037 del 26 luglio 2026 della Corte di Cassazione.

Un avviso di accertamento viziato può essere annullato dall'Amministrazione finanziaria anche mentre è ancora in corso il giudizio e può essere successivamente sostituito con un nuovo provvedimento.

L'annullamento in autotutela del primo atto determina, infatti, la **cessazione della materia del contendere**, ma questo non significa che la precedente decisione del giudice diventi automaticamente definitiva sulla pretesa tributaria.

È il principio ribadito dalla **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 24037 del 26 luglio 2026**, con la quale è stato accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e cassata con rinvio la decisione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana.

1) Accertamento annullato e rifatto: il caso esaminato dalla Cassazione

La controversia trae origine dal **classamento di un immobile adibito ad abitazione principale**.

I proprietari avevano presentato tramite procedura **Docfa** una proposta di classamento dell'immobile nella categoria catastale A/7. L'Agenzia delle Entrate aveva, però, rettificato il classamento, attribuendo la categoria A/1 ed una rendita catastale più elevata rispetto a quella proposta.

I contribuenti avevano, quindi, impugnato il primo avviso, ottenendone l'annullamento per **carenza di motivazione**.

L'Agenzia aveva presentato appello contro la decisione ma, mentre il giudizio era ancora pendente, aveva deciso di intervenire in autotutela, annullando l'atto originario.

Il processo relativo al primo avviso si era così concluso con una dichiarazione di **cessazione della materia del contendere**.

Successivamente, però, l'Amministrazione aveva emesso un nuovo avviso di accertamento, eliminando il vizio di motivazione presente nel precedente provvedimento.

2) Il nuovo avviso viene nuovamente impugnato

Anche il secondo accertamento è stato contestato dai contribuenti.

Secondo il giudice di primo grado, il nuovo atto non poteva essere considerato legittimo perché, dopo l'estinzione del precedente giudizio di appello, si sarebbe formato un giudicato.

Una conclusione condivisa dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, secondo la quale la cessazione della materia del contendere aveva reso definitiva la precedente sentenza che aveva annullato l'accertamento per carenza di motivazione.

L'Agenzia delle Entrate ha portato la questione davanti alla Cassazione, sostenendo invece che **non si fosse formato alcun giudicato sostanziale sulla fondatezza della pretesa tributaria**.

Il primo atto, infatti, era stato annullato per un vizio relativo alla motivazione e non perché fosse stata accertata nel merito l'infondatezza della pretesa fiscale.

3) Autotutela anche durante il processo: cosa dice la Cassazione

La Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ribaltando la decisione dei giudici toscani.

Richiamando il proprio orientamento giurisprudenziale e, in particolare, la **sentenza delle Sezioni Unite n. 30051 del 2024**, la Cassazione ha ricordato che il potere di autotutela tributaria trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva, buon andamento e legalità dell'azione amministrativa.

Da questi principi deriva la possibilità per l'Amministrazione di **annullare un atto impositivo viziato e sostituirlo con un nuovo provvedimento**, sia quando il vizio ha natura formale sia quando ha natura sostanziale.

Il nuovo atto può contenere anche una **maggiore pretesa tributaria**, purché siano rispettate due condizioni fondamentali: il potere di accertamento non deve essere decaduto e sull'atto originario non deve essere intervenuta una sentenza passata in giudicato.

L'autotutela sostitutiva, inoltre, può essere esercitata **anche mentre il processo è ancora in corso**.

4) Cessazione della materia del contendere: perché non si forma automaticamente il giudicato

È proprio questo uno dei passaggi centrali della pronuncia.



Quando l'Amministrazione annulla in autotutela l'atto oggetto della controversia, viene meno l'interesse delle Parti a proseguire il processo. Il giudizio può, quindi, estinguersi per cessazione della materia del contendere.

Ciò può accadere in **qualsiasi fase processuale**, dal primo grado fino all'appello ed al giudizio davanti alla Cassazione.

Ma l'estinzione del processo non equivale ad una conferma della sentenza precedentemente impugnata e, soprattutto, **non determina automaticamente la formazione di un giudicato sostanziale sul rapporto tributario**.

Nel caso esaminato, la sentenza di primo grado era stata impugnata dall'Agenzia e l'annullamento in autotutela era intervenuto prima che l'appello fosse definito.

Per la Cassazione, quindi, non poteva considerarsi consolidata una decisione definitiva sulla fondatezza della pretesa fiscale.

5) Quando il Fisco può emettere un nuovo accertamento

Il principio che emerge dall'ordinanza assume particolare importanza per i contribuenti che si trovano a contestare un atto dell'Amministrazione finanziaria.

L'annullamento in autotutela dell'accertamento durante il processo **non impedisce di per sé al Fisco di emettere un nuovo atto**.

L'Amministrazione conserva questa possibilità finché **non è decorso il termine previsto per esercitare il potere di accertamento** e finché sull'atto originario **non è intervenuta una sentenza passata in giudicato**.

Nel caso affrontato dalla Cassazione, inoltre, il primo accertamento era stato annullato per un problema di motivazione e non in seguito ad una decisione definitiva che avesse escluso nel merito la fondatezza della pretesa fiscale.

La conclusione della Suprema Corte è stata, quindi, quella di cassare la decisione impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana.

DOMANDE E RISPOSTE

“Vorrei sapere se un'estetista, senza dipendenti, è obbligata ad iscriversi all'Inail.”

Se la persona interessata svolge abitualmente - con apporto manuale, in qualità di ditta individuale - l'attività di estetista, si è in presenza di un'impresa artigiana soggetta all'iscrizione al relativo Albo, la quale, anche in assenza di dipendenti, è obbligata agli adempimenti nei confronti dell'Inail, dalla denuncia iniziale di iscrizione alle variazioni successive ed al pagamento dei relativi premi tramite autoliquidazione (art. 4 del DPR 1124/1965).

“Sono un fisioterapista con partita Iva, iscritto all'albo dei fisioterapisti; non esistendo una cassa specifica, sono iscritto e verso la contribuzione alla gestione separata Inps. A breve diventerò anche socio al 50% ed amministratore di una società a responsabilità limitata, che ha come attività principale la gestione di poliambulatori. La Srl fatturerà ai pazienti, e io fatturerò alla Srl le prestazioni che ho svolto nel mese precedente verso i pazienti. Quindi, il mio lavoro prevalente (10 ore al giorno) resta quello di fisioterapista (con versamento contributivo alla gestione separata), mentre, come amministratore-socio, svolgerò le classiche mansioni (approvazione del bilancio, ecc.). Ci sarà una segretaria cui saranno affidati altri compiti, come gli appuntamenti dei pazienti, la fatturazione e la gestione amministrativa. È corretto, nella mia situazione, evitare di iscriversi anche alla gestione commercianti?”



L'articolo 1, comma 208, della Legge 662/1996 dispone che i soggetti che esercitano «contemporaneamente, anche in un'unica impresa, varie attività autonome assoggettabili a diverse forme di assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti, sono iscritti nell'assicurazione prevista per l'attività alla quale gli stessi dedicano personalmente la loro opera professionale in misura prevalente. Spetta all'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale decidere sull'iscrizione nell'assicurazione corrispondente all'attività prevalente». A seguito del contenzioso sorto relativamente all'applicazione di tale norma, il legislatore è intervenuto con una norma di interpretazione autentica (art. 12, comma 11, del DL 78/2010), precisando che tale disposizione «si interpreta nel senso che le attività autonome, per le quali opera il principio di assoggettamento all'assicurazione prevista per l'attività prevalente, sono quelle esercitate in forma d'impresa dai commercianti, dagli artigiani e dai coltivatori diretti, i quali vengono iscritti in una delle corrispondenti gestioni dell'Inps. Restano, pertanto, esclusi dall'applicazione del citato art. 1, comma 208, Legge 662/1996 i rapporti di lavoro per i quali è obbligatoriamente prevista l'iscrizione alla gestione previdenziale di cui all'art. 2, comma 26, Legge 8 agosto 1995, n. 335» (cioè, i soggetti iscritti alla gestione separata). L'Inps, con la Circolare 78/2013, ha altresì precisato che, «nell'ipotesi in cui un soggetto eserciti contemporaneamente una qualsiasi attività autonoma che comporti obbligo di iscrizione alla Gestione separata ed un'attività imprenditoriale compresa tra quelle iscrivibili alla Gestione commercianti od artigiani, ai fini di tale ultima iscrizione non è richiesta la verifica del requisito della prevalenza, bensì degli elementi della abitualità e della professionalità della prestazione lavorativa, nonché degli altri requisiti eventualmente previsti dalle rispettive discipline normative di settore».

Nel caso di specie, dunque, non rileva il principio della prevalenza, ed il professionista iscritto alla gestione separata e socio di attività commerciali deve iscriversi anche alla gestione commercianti, purché sussistano i requisiti previsti dall'art. 1 della Legge 1397/1960 e, cioè, l'abitualità e la personalità.

Circa tali requisiti, la Circolare citata precisa che «devono emergere idonei elementi probatori in ordine alla personalità della prestazione lavorativa ed all'abitualità dell'apporto conferito, da valutarsi in base al tipo di attività ed all'impegno che essa richiede», riportando alcune esemplificazioni. Tra queste, è specificato che «sono soci lavoratori tutti coloro che svolgono un'attività rivolta alla concreta realizzazione dello scopo sociale, al suo effettivo raggiungimento attraverso il concorso della collaborazione prestata a favore della società dai collaboratori della stessa».

Pertanto, laddove tali requisiti possano essere esclusi e, per esempio, il professionista non svolga attività operative per la società oltre al ruolo di amministratore, potrebbero venire meno i presupposti per l'iscrizione alla gestione commercianti.

Da ultimo si fa presente, come peraltro è precisato anche nella stessa Circolare, che l'onere probatorio circa la partecipazione al lavoro aziendale con i caratteri della personalità e dell'abitualità spetta all'Istituto di Previdenza.

“Una Srl vuole apporre il proprio marchio, dietro un corrispettivo tra i 5.000 ed i 10.000 euro, sulla maglietta di un'atleta dilettante, senza partita Iva, tesserata con una federazione sportiva riconosciuta da Sport e Salute Spa. Si chiede quale sia il trattamento fiscale (in capo sia alla Srl che all'atleta) applicabile al contratto di sponsorizzazione.”

Nel caso oggetto del quesito, il corrispettivo si qualifica fiscalmente come reddito diverso, ex articolo 67, comma 1, lettera l, del Tuir, DPR 917/1986. La Srl, in qualità di sostituto d'imposta,

dovrà, conseguentemente, operare una ritenuta del 20% sul compenso lordo, documentandola nella certificazione unica (CU) da consegnare l'anno successivo. Nella situazione descritta nel quesito, la Srl non può avvalersi della presunzione legale di deducibilità prevista dall'articolo 90, comma 8, della Legge 289/2002, poiché quest'ultima è riservata alle sponsorizzazioni verso enti sportivi, e non verso singoli atleti. La relativa deducibilità è, pertanto, regolata dalle norme ordinarie (articoli 108 e 109 del Tuir) e richiede la sussistenza dei requisiti di inerenza (collegamento tra la sponsorizzazione e l'attività d'impresa) e congruità (proporzionalità del costo rispetto al ritorno atteso). Da ultimo, si ritengono di fondamentale importanza la redazione di un contratto di sponsorizzazione, avente data certa, e le prove dell'effettiva esposizione del marchio (foto, video, rassegna stampa).

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza

Studio Cassinis

STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36

Via Barberini, 47
00187 Roma
Tel. + 39 02 31 32 36

Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com

