Sentenza del 26/09/2018 n. 22939 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata il 19 febbraio 2014, di reiezione degli appelli - riuniti dalla stessa proposti avverso due sentenze di primo grado che avevano accolto i ricorsi, l'uno, della Associazione Sportiva Dilettantistica M. in liquidazione, P.A. e S.L., l'altro, di L.G.E. per l'annullamento degli avvisi di accertamento con cui, relativamente agli anni 2005 e 2006, erano stati rideterminati il reddito di impresa dell'Associazione, la base imponibile rilevante ai fini i.r.a.p. e l'i.v.a. dovuta e recuperate a tassazione le imposte non versate.

2. Il giudice di appello, premessa l'integrità del contraddittorio in considerazione del fatto che, a seguito della riunione degli appelli, il giudizio risulta essersi svolto nei confronti sia dell'ente collettivo, sia dei suoi singoli associati, ha respinto l'eccezione di nullità degli atti impositivi impugnati per mancata dimostrazione del potere di sottoscrizione degli atti medesimi da parte di funzionari muniti di delega.

Ha, quindi, ritenuto, disattendendo sul punto la valutazione operata dal giudice di primo grado, che l'esame complessivo dei caratteri dell'Associazione non evidenziava elementi da cui desumere la contestata natura di ente commerciale/società di fatto.

Ha, poi, giudicato insussistenti i presupposti per l'accertamento induttivo del reddito e del volume di affari operato dall'Ufficio, in quanto, in presenza di scritture contabili, si sarebbero dovuti prendere in considerazione i costi effettivamente sostenuti dalla contribuente e l'i.v.a. dalla stessa assolta.

3. Il ricorso è affidato a tre motivi.

4. Resistono con unico controricorso l'Associazione Sportiva Dilettantistica Meeting Sporting Club in liquidazione, P.A. e S.L., i quali, altresì, propongono ricorso incidentale condizionato affidato a nove motivi e depositano memoria.

4.1. Resiste, altresì, con autonomo controricorso L.G.E..

Motivi della decisione

1. Con il motivo di ricorso proposto l'Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 148, comma 8, lett. c), e L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 90, comma

18, per aver la sentenza impugnata ritenuto sussistente la natura di ente non commerciale della contribuente, contestata dall'Ufficio, in considerazione del dato formale rappresentato dall'iscrizione al C.O.N.I. e dalla conformità dello statuto al modello legale.

1.1. Il motivo è infondato.

La sentenza di appello motiva la sua decisione, in primo luogo, con "il dato formale dato dallo statuto e dalla iscrizione dell'associazione al CONI... e dall'affiliazione alla F.I.N. ed all'UISP, sempre come associazione sportiva dilettantistica senza fini di lucro" e, quindi, con la inconcludenza degli elementi addotti dall'Ufficio, espressamente menzionati e singolarmente presi in considerazione.

In particolare, con riferimento alla contestata mancata tenuta, in modo corretto, del libro dei soci e alla mancata partecipazione degli associati alla vita dell'ente, la Commissione regionale ha evidenziato che il primo elemento non risultava essere decisivo, anche in considerazione del fatto che l'elenco nominativo dei soci era comunque disponibile in formato elettronico, e che la convocazione delle assemblee avveniva mediante affissione dei relativi avvisi in bacheca.

Ha, dunque, riconosciuto la natura non commerciale dell'ente - e, conseguentemente, il regime di agevolazione tributaria previsto per gli enti non aventi natura commerciale - in ragione non già del solo dato formale rappresentato dall'essere una associazione sportiva dilettantistica, in possesso di iscrizione ad una federazione sportiva e di uno statuto, ma anche dei caratteri dell'attività dell'ente.

1.2. In proposito, può evidenziarsi che il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, (già 87), nell'annoverare tra i soggetti passivi i.re.s. gli enti non societari, opera una distinzione tra enti commerciali e enti non commerciali, in relazione al fatto che abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Qualora si sia in presenza di un ente non commerciale trova applicazione il regime di favore previsto dall'art. 143 (già, 108), in base al quale non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

L'art. 148 (già, 111), poi, prevede una "decommercializzazione" specifica per alcune categorie di associazioni (tra cui le associazioni sportive dilettantistiche), estendendo il regime agevolativo alle 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, nonchè le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati qualora le associazioni interessate si conformino ad una serie di clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti, tra cui quelle aventi ad oggetto il divieto di distribuzione di utili durante la vita dell'associazione (salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge), la disciplina uniforme del

rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie e la partecipazione effettiva degli associati alla vita dell'ente (commi 3 e 4-quinquies) (cfr., in tema, Cass. 9 maggio 2018, n. 11050).

1.3. Il mancato riconoscimento della qualità di ente non commerciale dipende, dunque, dal fatto che l'ente, sin dall'origine, non aveva una siffatta qualità ovvero, nel corso della sua vita, la ha persa, ai sensi del successivo art. 111 bis, in conseguenza dell'esercizio prevalente di attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

Deve, pertanto, distinguersi la questione relativa alla individuazione della qualità dell'ente da quella relativa alla qualificazione delle attività poste in essere dall'ente, ai fini fiscali, quali commerciali o non commerciali.

1.4. Conseguentemente, gli elementi addotti dall'Ufficio a sostegno della natura non commerciale dell'ente, individuati, principalmente, nella distribuzione degli utili, nella mancata compilazione del libro dei soci e nella mancata partecipazione degli associati alla vita dell'ente, possono assumere rilevanza ai fini dell'esclusione dell'applicazione della richiamata norma agevolativa di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 148, comma 3, ostando alla qualifica delle suindicate attività svolte dall'ente quali attività non commerciali, ma non anche del mancato riconoscimento della qualità di ente non commerciale dell'Associazione.

1.5. Sotto altro profilo, la qualificazione di un ente in termini di ente commerciale o non commerciale, dando luogo ad una fattispecie solo "tendenzialmente" permanente, è suscettibile di variazioni nel corso del tempo, da accertare anno per anno, come reso evidente dal richiamato art. 111 bis, in relazione al diverso atteggiarsi dell'attività svolta nel corso di un periodo di imposta e dal diverso rilievo che, in tale arco temporale, assume l'esercizio dell'attività commerciale (cfr., sul punto, Cass. 11 marzo 2015, n. 4832; Cass., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916).

2. Con il secondo motivo l'Agenzia deduce la nullità della sentenza impugnata per carenza di motivazione, in violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 e art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, evidenziando che il giudice di appello, nel prendere in considerazione gli elementi addotti dall'Ufficio a sostegno del disconoscimento della natura non commerciale dell'ente, ne avrebbe apoditticamente dichiarato la loro inidoneità a dimostrare l'assunto.

2.1. Il motivo è infondato.

La Corte territoriale come già rilevato ha ritenuto non decisiva la circostanza relativa alla violazione dell'obbligo di tenuta libro dei soci, con le indicazioni prescritte, in ragione dell'esistenza di un file con l'elenco dei soci, e idonea a dimostrare l'effettività della vita sociale l'affissione delle convocazioni nella bacheca, pur in presenza di dichiarazioni degli associati che hanno dichiarato di non aver mai preso parte e di ignorare persino di possedere dei diritti in merito.

Ha poi ritenuto irrilevante la costituzione di una società di capitali tra le stesse persone gestori di fatto dell'associazione all'indomani della verifica tributaria estesa alla gestione del bar, delle strutture e del tennis.

La decisione assunta dalla Corte territoriale è, dunque, assistita da una motivazione che consente di individuare il percorso argomentativo seguito, evidenziando gli elementi posti a suo fondamento, esaminati per i loro riflessi sotto il profilo logico-giuridico.

3. Con l'ultimo motivo del ricorso principale si censura la sentenza impugnata di nullità per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 e art. 25, comma 3, e artt. 112 e 277 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto la Corte regionale, dopo aver accertato l'insussistenza dei presupposti per operare la rettifica del reddito dell'Associazione contribuente in via induttiva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, e, per tale ragione, rilevato l'illegittimità degli atti impositivi impugnati, ha omesso di pronunciare in ordine all'entità della pretesa fiscale.

3.1. Il motivo è fondato.

Il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicchè il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (cfr. Cass. 28 giugno 2016, n. 13294; Cass. 19 novembre 2014, n. 24611);

4. Il ricorso incidentale condizionato è inammissibile, giacchè non può essere proposto, per difetto di soccombenza, dalla parte, che, come nel caso in esame, rimasta completamente vittoriosa nel giudizio di appello, risollevi questioni non decise dal giudice di merito perchè non esaminate o ritenute assorbite, salva la facoltà di riproporre le questioni medesime al giudice del rinvio in caso di annullamento della sentenza (cfr. Cass. 22 settembre 2017, n. 22095; Cass. 15 gennaio 2016, n. 574; Cass., ord., 20 dicembre 2012, n. 23548).

5. La sentenza impugnata va, dunque, cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche all'esame delle questioni ritenute assorbite dal giudice di appello, nonchè al regolamento delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso e rigetta i restanti; dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 22 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 26 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza