# Sentenza del 06/06/2019 n. 15323 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. - Il C. & F. asd ha impugnato l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate di Mantova per l'anno 2004, a seguito di verifica fiscale disposta dalla Guardia di Finanza, i cui esiti sono stati riportati nel processo verbale di contestazione del 7 marzo 2006. Con tale atto era stato richiesto il pagamento di imposte dirette e Iva a seguito del disconoscimento della natura di associazione sportiva dilettantistica, con quantificazione induttiva dei maggiori ricavi.

La Commissione tributaria provinciale di Mantova ha accolto il ricorso con sentenza n. 23/2/10.

2. - La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 05/68/11 depositata il 24 febbraio 2011, ha accolto l'impugnazione dell'Agenzia delle entrate, confermando l'avviso di accertamento. I giudici del gravame hanno ritenuto che le argomentazioni di parte non fossero sufficienti nè a dimostrare che l'attività non avesse scopo di lucro, nè a provare che i rilievi mossi fossero da disattendere, mentre i molteplici elementi evidenziati nell'avviso di accertamento dimostravano come l'associazione non rientrasse nella qualifica di ente non commerciale.

3. - Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a sei motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Il procedimento è stato rinviato alla presente udienza a seguito di memoria difensiva ex art. 380 bis 1 c.p.c., depositata prima dell'udienza del 19 settembre 2018.

Parte ricorrente ha depositato una memoria ex art. 378 c.p.c. prima dell'udienza odierna.

Motivi della decisione

1. - Preliminarmente deve essere disattesa la richiesta di riunione del presente procedimento, avanzata in sede di memoria illustrativa, ai procedimenti nn. 1140/2012 R.G., 17459/2012 R.G., 10712/2013 R.G., 10717/2013 R.G., stante la diversità degli anni di imposta, il numero non trascurabile dei motivi di impugnazione per ciascun ricorso e la loro sovrapponibilità soltanto parziale, la diversità delle pronunce rese in sede di gravame da parte di collegi differenti (salvo che per i ricorsi 10712/2013 R.G. e 10717/2013 R.G.), circostanze che renderebbero non agevole in sede di legittimità la trattazione congiunta dei diversi profili, a fronte di distinte vicende processuali nei precedenti gradi di giudizio, potendosi del pari perseguire le ragioni evidenziate nella memoria attraverso la trattazione congiunta nella medesima udienza, da parte dello stesso

collegio. In tema di connessione di cause, il provvedimento di riunione, fondandosi su valutazioni di mera opportunità, costituisce esercizio del potere discrezionale del giudice, e ha natura ordinatoria (Cass., Sez. U, 6 febbraio 2015, n. 2245; Cass. 21 gennaio 2016, n. 1053; Cass. 30 marzo 2018, n. 8024).

2. - Con il primo motivo di ricorso si denuncia la nullità della sentenza in quanto affetta da motivazione omessa circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ovvero il riconoscimento o meno della natura di associazione sportiva dilettantistica della ricorrente in termini di omessa motivazione in ordine alla valutazione di risultanze probatorie decisive per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5). La Commissione tributaria regionale, secondo quanto argomentato, non ha spiegato le ragioni in forza delle quali ha ritenuto irrilevante il fatto che la ricorrente avesse dimostrato di essere affiliata, per l'anno in contestazione, al Movimento S., ente di promozione sportiva, riconosciuto dal Coni e nulla ha argomentato in ordine alla ritenuta irrilevanza del fatto che la ricorrente avesse costantemente collaborato con altre associazioni, aventi analogo oggetto, per scopi benefici. La sentenza impugnata non avrebbe inoltre illustrato le ragioni della ritenuta irrilevanza - a fini probatori - del fatto che la ricorrente avesse comprovato la regolare approvazione del bilancio per l'anno 2004.

2.1. - Il motivo è infondato.

In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 (ora 148), in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale dell'affiliazione alle federazioni sportive e al Coni (Cass. 30 aprile 2018, n. 10393; Cass. 23 novembre 2016, n. 23789; Cass. 5 agosto 2016, n. 16449).

Risulta pertanto indifferente ai fini del soddisfacimento dell'onere probatorio che incombe sulla contribuente la circostanza estrinseca dell'affiliazione a un ente di promozione sportiva, riconosciuto dal Coni, o a quest'ultimo che la parte ricorrente vorrebbe dimostrare a fondamento della natura non lucrativa della sua attività.

3. - Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 148 T.U.I.R., della L. n. 289 del 2002, art. 90, del D.L. n. 136 del 2004, art. 7, conv. in L. n. 186 del 2004, del D.L. n. 72 del 2004, art. 1, conv. in L. n. 128 del 2004, della L. n. 383 del 2000, artt. 3 e 4, della L. n. 398 del 1991, art. 1 e dell'art. 2538 c.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Secondo parte ricorrente, la Commissione tributaria regionale ha negato la qualifica di associazione sportiva dilettantistica sulla base della riscontrata sussistenza - o insussistenza - di elementi indicati dall'Agenzia delle entrate nel proprio atto di accertamento che non sono previsti dalla normativa di riferimento al fine di confermare o escludere la qualifica in questione.

In particolare, si evidenzia che:

- nessuna norma di riferimento - nè l'art. 148 T.U.I.R., nè la L. n. 289 del 2002, art. 90 - esclude che l'attività sportiva possa essere svolta mediante l'ausilio di macchinari (lì dove la sentenza

appellata ha posto in evidenza che l'attività svolta consiste nell'utilizzo di attrezzature, in contrasto con quanto previsto nell'art. 2 dello Statuto "attività motorie, stato di benessere, correzione di deformazioni");

- la parte ricorrente aveva dimostrato di essere affiliata al movimento S. (Ente di promozione sportiva riconosciuto dal Coni) mentre nessun rilievo rivestirebbe la circostanza della mancata affiliazione diretta al Coni, iscrizione peraltro realizzata nell'anno 2006, con conseguente ratifica dell'iscrizione provvisoria già posta in essere in anni precedenti (allorquando nella sentenza si sottolinea che nell'anno in esame la ricorrente non era iscritta al Coni D.L. n. 136 del 2004, ex art. 7);

- la norma di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 90, secondo cui le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica, è entrata in vigore successivamente alla costituzione dell'associazione ricorrente (avvenuta nel 1991), di tal che non può trovare applicazione al caso di specie, così come l'art. 90, comma 18 ter, introdotto ad opera del D.L. n. 72 del 2004, conv. in L. n. 128 del 2004. Inoltre, si sottolinea che nessuna sanzione è prevista per il caso in cui tale indicazione non venga espressa nella denominazione dell'associazione (in ordine alla mancanza dell'integrazione nell'atto costitutivo e nello statuto di quanto previsto dalla L. n. 128 del 2004, art. 1);

- nessuna norma impone agli associati una assidua frequenza della palestra, ovvero una partecipazione diversa dall'attività strettamente sportiva; l'art. 148 T.U.I.R., comma 8, lett. c) prevede l'applicabilità delle norme agevolatile, invero, laddove sia esclusa la temporaneità del rapporto associativo, non già escludendo, al contrario, tali agevolazioni laddove sia riscontrata la "temporaneità" della frequenza alle iniziative associative (sul carattere saltuario e limitato della partecipazione degli associati a fruire della palestra);

- l'art. 148 T.U.I.R., comma 3, prevede la possibilità che gli iscritti all'associazione sportiva dilettantistica versino corrispettivi specifici a fronte delle prestazioni ricevute dall'associazione, senza che tale circostanza faccia venir meno la natura di associazione sportiva dilettantistica (sull'assenza di benefici per gli associati, i quali per fruire del servizio debbono corrispondere un corrispettivo);

- l'atto costitutivo e lo statuto sono redatti secondo lo schema previsto dalla normativa di riferimento (art. 148 T.U.I.R., comma 8 lett. e) (sulla mancanza di libera eleggibilità degli organi amministrativi e violazione del principio di trasparenza);

- La L. n. 383 del 2000, nè l'art. 3 nè l'art. 4, citati nella sentenza, escludono che i soci fondatori possano avere un trattamento peculiare, come il fatto di non essere iscritti nel libro soci e di non versare la quota annuale; tali norme comunque non prevedono che vengano meno le agevolazioni previste dalla legge (riguardo la circostanza che i soci fondatori - unico nucleo familiare - non sono iscritti al libro soci e dispensati dal pagamento della quota annuale in contrasto con la L. n. 383 del 2000, art. 3 e 4);

- la norma di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 90, lungi dal prendere in considerazione i fini anche latamente mutualistici, si limita a indicare la necessaria assenza, nell'attività dell'associazione, di finalità di lucro (con riferimento all'affermazione secondo cui gli associati non conoscevano i fini mutualistici dell'associazione);

- l'apposizione della sottoscrizione da parte di soggetti non soci non provoca la perdita delle agevolazioni, semplicemente poichè ciò non è previsto da alcuna norma (sulla circostanza per cui risulta che all'assemblea dei soci per gli anni 2002, 2003, 2004 e 2005 hanno partecipato e sottoscritto il bilancio due soggetti non iscritti all'associazione);

- la mera presenza di 11 soggetti che "non risultano regolarmente iscritti tra i soci dell'associazione" non è elemento tale da comportare la decadenza dalla qualifica di associazione sportiva dilettantistica. La L. n. 383 del 2000, art. 4, e l'art. 148 T.U.I.R. prevedono la possibilità, per l'associazione, di erogare servizi a terzi, senza che ciò comporti il venir meno della natura associativa dell'ente (al momento dell'accesso dei verificatori risultavano presenti all'interno della palestra 11 soggetti non soci).

3.1. - Il motivo è infondato La disciplina generale riguardante i soggetti sottoposti all'imposta sul reddito delle società, fissata dagli artt. 86 e 87 T.U.I.R. (ora 72 e 73) - e di cui gli artt. 108 (ora 143) ss. costituiscono una deroga - si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche (Cass. 9 maggio 2018, n. 11048).

Ne deriva che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione - ossia che l'ente sebbene somigliasse ad una attività commerciale in realtà non lo era - è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c., non essendo certo sufficiente allegare lo statuto sociale e la finalità ivi recepita (Cass. 29 luglio 2005, n. 16032; Cass. 20 ottobre 2006, n. 22598; Cass. 25 novembre 2008, n. 28005; Cass. 12 maggio 2010, n. 11456; Cass. 12 febbraio 2013, n. 3360; Cass. 4 ottobre 2017, n. 23167). L'esenzione d'imposta prevista dall'art. 148 T.U.I.R. in favore delle associazioni non lucrative dipende pertanto non dall'elemento formale della veste giuridica assunta dall'associazione, ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, sebbene dietro pagamento di uno specifico corrispettivo, a favore dei propri associati, purchè siano concretamente rispettate quelle clausole statutarie che assicurano l'effettività del rapporto associativo, quali ad esempio il diritto di voto in relazione all'approvazione e modificazione dello statuto e dei regolamenti ed alla nomina degli organi direttivi (Cass. 4 marzo 2015, n. 4315). Invece si deve escludere dai suddetti benefici quella compagine sportiva che, gestore di palestra, esiga dalle persone aventi la veste formale di associati un corrispettivo proporzionale all'attività erogata in loro favore e le escluda da tutte le scelte decisive per la vita dell'associazione, trattandosi di caratteristiche che equiparano in tutto la suddetta compagine ad un imprenditore commerciale (Cass. 11 dicembre 2012, n. 22578).

Nel caso di specie, la Commissione tributaria regionale, ha ritenuto che gli elementi emersi nel processo verbale di contestazione - valutati congiuntamente nel loro complesso e non in

maniera autonoma, come invece si prospetta nel ricorso fossero tali da impedire di classificare l'associazione quale ente senza scopo di lucro, sottolineando come i giudici di prime cure non avessero valutato i molteplici elementi evidenziati dall'amministrazione nell'avviso di accertamento e che non erano stati adeguatamente contestati dalla contribuente.

Per altro verso, la contribuente, al di là di una contestazione isolata di singoli profili, non ha fornito - come era suo onere - gli elementi diretti a provare l'effettivo svolgimento di un'attività non lucrativa.

La parte, invero, senza adempiere all'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione, prospetta una inammissibile nuova valutazione del merito della controversia.

4. - Con il terzo motivo di ricorso si prospetta la nullità della sentenza in quanto affetta da motivazione omessa o apparente circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ovvero il riconoscimento o meno della natura di associazione sportiva dilettantistica della ricorrente (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5). Secondo parte ricorrente, la sentenza si limita a prendere atto degli elementi valorizzati dall'Agenzia delle entrate e posti a base dell'avviso di accertamento, concludendo che tali elementi sono certi, precisi e concordanti, senza procedere a una loro approfondita disamina logico-giuridica, tale da lasciar trasparire il percorso argomentativo seguito per pervenire alle conclusioni adottate, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento. Si evidenzia, inoltre, che l'Agenzia delle entrate non ha mai allegato nè i verbali di informazioni rese dagli associati, nè i questionari sulla base dei quali la Commissione tributaria regionale è poi pervenuta alle conclusioni oggetto di contestazione.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4). Parte ricorrente, sul punto, sottolinea come i giudici del gravame hanno fondato in larga misura il proprio giudizio su elementi probatori - questionari rivolti a 36 soggetti e inviti rivolti a 41 soci - mai acquisiti agli atti del fascicolo processuale. La Commissione tributaria regionale, dunque, avrebbe giudicato e deciso extra alligata et probata, finendo per ledere gravemente il diritto di difesa poichè la ricorrente non è stata posta nelle condizioni di conoscere, valutare approfonditamente e controdedurre avverso i contenuti delle dichiarazioni di terzi che sono state considerate a fondamento della decisione e che non sono mai state effettivamente valutate dalla Commissione tributaria regionale.

4.1. - Il terzo e il quarto motivo, da trattarsi congiuntamente, stante la loro stretta connessione, sono inammissibili.

Inammissibile è il profilo, contenuto nel terzo motivo, sul vizio di motivazione concernente l'erroneo apprezzamento degli elementi probatori dedotti in giudizio, mirando tale doglianza a conseguire una inammissibile rivalutazione delle risultanze istruttorie, mentre in motivazione risulta essere stata fornita una valutazione congiunta dei diversi profili che, esaminati nel loro insieme, hanno indotto la Commissione tributaria regionale ad affermare la natura commerciale dell'attività svolta, lì dove l'onere di dimostrare i presupposti dell'esenzione era posto a carico della contribuente.

Riguardo alla questione della mancata allegazione dei verbali di informazioni rese dagli associati e dei questionari sulla base dei quali la Commissione tributaria regionale ha fondato la sua decisione (circostanze invero contestate dall'amministrazione nel controricorso, ove si deduce che i questionari sottoposti ai soci erano stati allegati al processo verbale di contestazione notificato), pur prospettando un vizio di motivazione (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) o la nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), parte ricorrente intende invero contestare la legittimità della mancata allegazione dei documenti contestati, per cui si sarebbe eventualmente dovuta dedurre la nullità dell'avviso di accertamento - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) - per difetto della motivazione per relationem dell'atto d'imposizione tributaria (L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1); motivo che peraltro risulta estraneo sia ai profili affrontati dalla pronuncia impugnata, sia a quelli contenuti nel ricorso introduttivo, sinteticamente richiamati alle pagine 2 e 3 del ricorso per cassazione - all'interno peraltro dell'esposizione del fatto - facendosi lì riferimento alla diversa questione del rilievo delle presunzioni e alla loro idoneità a provare i fatti di causa. La Commissione tributaria regionale ha peraltro tenuto conto dei risultati dei questionari (richiamati nell'accertamento) e ne ha valutato l'attendibilità; ben poteva la società contestarne il contenuto, fornendo prova contraria. Le doglianze prospettate risultano pertanto inammissibili.

5. - Con il quinto motivo di ricorso si prospetta la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., come interpretato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 18 del 2000 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Si sottolinea sul punto che le dichiarazioni di terzi non hanno valore di prova ma di mero indizio e come tali non possono autonomamente fondare una decisione. La Commissione tributaria regionale, al contrario, ha deciso la controversia sulla scorta di prove non ammissibili nel giudizio tributario, non tanto e non solo perchè si tratta di testimonianze - vietate nel giudizio avanti alle Commissioni quanto poichè ha desunto da tali dichiarazioni la prova completa dei fatti dedotti, piuttosto che aver attribuito alle stesse mero valore indiziario.

5.1. - Il motivo è infondato.

Le sommarie informazioni offerte dai soci o da terzi frequentatori della palestra hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, attesa la possibilità di introdurre nel giudizio tributario dichiarazioni rese da terzi, ma come tali devono essere valutate dal giudice di merito nel contesto probatorio emergente dagli atti (Cass. 30 settembre 2011, n. 20028).

La pronuncia ha valorizzato una pluralità di elementi presenti nell'avviso di accertamento, valutando pertanto il complesso degli elementi indiziari e non solo le dichiarazioni acquisite al procedimento amministrativo.

6. - Con il sesto motivo di ricorso si denuncia la nullità della sentenza in quanto affetta da motivazione omessa o apparente circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ovvero la ricostruzione dei ricavi operata dall'Agenzia delle entrate (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5). La sentenza sarebbe affetta da motivazione omessa o apparente, in quanto si limita a far riferimento alle contestazioni svolte dalla Guardia di Finanza, senza spiegare quali siano gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento, nè procede a una loro approfondita disamina logico-giuridica, tale da lasciare trasparire il percorso argomentativo seguito. Si

sottolinea, al riguardo, che se la Commissione avesse valutato le contestazioni mosse dalla ricorrente, avrebbe osservato come l'accertamento pervenisse a una quantificazione induttiva e a una tassazione dei ricavi, nonostante la presenza di documentazioni afferente ai costi, in aperta violazione del principio di capacità contributiva (tassazione del reddito e non dei ricavi).

6.1. - Il motivo è inammissibile.

Difetta infatti di specificità la questione prospettata con riferimento alla documentazione afferente ai costi, il cui esame sarebbe stato omesso, e che impedisce a questa Corte di verificare la congruità di quanto dedotto.

7. - Il ricorso deve essere pertanto respinto. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento di Euro 7000,00 per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 26 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza