Sentenza del 13/02/2020 n. 3597 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con quattro motivi contro l'Associazione Sportiva Dilettantistica A.S.D. W. Club per la cassazione della sentenza n. 26/10/11 della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia (di seguito C.t.r.), pronunciata in data 10/3/2011, depositata in data 24/3/2011 e non notificata, che ha rigettato l'appello dell'Ufficio e quello incidentale dell'associazione, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento per maggiori Ires, Irap ed Iva in relazione agli anni di imposta 2004 e 2005.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. riteneva che non vi fosse dubbio che nella stessa sede operassero due entità, una società sportiva dilettantistica ed una con fine di lucro.

Secondo i giudici di appello, tale circostanza era provata dalle dichiarazioni dei frequentatori della palestra e dalle scritture sociali, dovendosi ritenere che l'eventuale irregolarità nella convocazione delle assemblee e la mancata partecipazione degli associati alla vita sociale avesse un mero rilievo civilistico, irrilevante ai fini fiscali.

3. A seguito del ricorso, l'associazione è rimasta intimata.

4. Il ricorso è stato fissato alla pubblica udienza del 3/12/2019.

5. L'Agenzia ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del (T.u.i.r.) D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 73 e 148, nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. non avrebbe considerato che l'applicabilità del regime agevolativo di favore, previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, è subordinata alla sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa in oggetto, la cui dimostrazione spetta al contribuente che se ne voglia avvalere.

Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione del divieto di abuso del diritto, con fondamento nell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. non avrebbe rilevato che l'operazione posta in essere dall'associazione aveva carattere elusivo, perchè, con i contratti di affitto di azienda, l'attività

economica svolta dalla società commerciale "W. s.n.c. di B.S. e B. M.", del tutto identica a quella dell'Associazione, era transitata a quest'ultima, al fine di usufruire della tassazione agevolata prevista per gli enti non commerciali.

Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia l'insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, su di un fatto decisivo e controverso, e, con il quarto motivo, la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, la C.T.R. non avrebbe correttamente ripartito l'onere probatorio, che gravava sul contribuente che chiedeva l'applicazione del regime agevolativo, non essendo a tal fine sufficiente la mera allegazione dello statuto sociale.

1.2. Il primo ed il quarto motivo sono fondati con conseguente assorbimento dei restanti.

1.3. Come questa Corte ha avuto modo di affermare, "in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), gli enti di tipo associativo non godono di una generale esenzione da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fini di lucro - come si evince dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111, comma 2, (nel testo applicabile ratione temporis) - svolgere attività a carattere commerciale; il citato art. 111, comma 1 - in forza del quale le attività a favore degli associati non sono considerate commerciali e le quote associative non concorrono a formare il reddito complessivo - costituisce, d'altro canto, deroga alla disciplina generale, fissata dal medesimo D.P.R., artt. 86 e 87, secondo cui l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche, con la conseguenza che l'onere di provare i presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c." (Cass. n. 23167/2017).

E' stato anche chiarito che "gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 (temporalmente applicabile alla fattispecie), in materia di IRPEG e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, in materia di IVA - come modificati, con evidente finalità antielusiva, dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 5 - a condizione non solo dell'inserimento, nei loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate nel citato D.Lgs., art. 5 (art. 111, comma 4-quinquies), ma anche dell'accertamento - che va effettuato dal giudice di merito con congrua motivazione - che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse" (Cass. n. 11456/10; 8623/12; n. 5931/2015; v. anche 4872 del 2015).

Pertanto, secondo un principio ormai consolidato, "le agevolazioni tributarie previste in favore degli enti di tipo associativo non commerciale, come le associazioni sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 (ora 148) del si applicano solo a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che, senza motivare circa l'assenza di attività assembleare ed in particolare in ordine alla mancata convocazione e partecipazione degli associati all'assemblea, aveva riconosciuto detta esenzione ad una associazione sportiva dilettantistica individuando i fruitori delle relative attrezzature come soci e non come clienti)" (Sez. 5, Ordinanza n. 32119 del 12/12/2018; vedi anche, in tema di associazioni sportive

dilettantistiche iscritte al CONI, Sez. 5, Sentenza n. 22939 del 26/09/2018 e Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10393 del 30/04/2018, secondo cui, l'esenzione d'imposta prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 148, in favore delle associazioni non lucrative dipende, non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente, con la conseguenza che va disconosciuto per carenza di detti requisiti in caso di distribuzione degli utili, omessa compilazione del libro dei soci e mancata partecipazione degli associati alla vita dell'ente).

Nella specie, la C.t.r. non si è uniformata ai suddetti principi.

Premesso che gli avvisi di accertamento in questione si basavano sull'assunto che l'attività economica svolta dalla società commerciale "W. s.n.c. di B. S. e B. M.", del tutto identica a quella dell'Associazione, svolta negli stessi locali, con medesime modalità e condizioni, era transitata a quest'ultima, al fine di beneficiare della tassazione agevolata prevista per gli enti non commerciali, il giudice di appello non ha argomentato alcunchè in ordine alla necessaria conformazione dell'Associazione al disposto dell'art. 111, comma 4 quinquies, lett. c) ed e), poste a presidio di un'effettiva vita associativa ed assembleare (l'alinea del comma 4-quinquies stabilisce che le disposizioni di cui al comma 3, secondo cui non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali da un'associazione sportiva dilettantistica effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli associati, si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle sopra indicate clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o statuto).

Anzi, in ciò violando la normativa citata ed il corretto riparto dell'onere probatorio, la C.t.r., nonostante le specifiche contestazioni dell'Agenzia delle entrate, in base ai riscontri relativi alla mancata convocazione e partecipazione degli associati all'assemblea, ha ritenuto che fosse irrilevante ai fini fiscali la verifica della sussistenza di un'effettiva vita associativa ed assembleare, limitando la propria indagine al controllo formale della veste giuridica assunta dall'associazione con lo statuto.

In conclusione, il primo ed il quarto motivo di ricorso vanno accolti, con conseguente assorbimento dei rimanenti, e la sentenza impugnata cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il quarto motivo di ricorso, assorbiti i rimanenti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 3 dicembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza