Sentenza del 26/10/2021 n. 30007 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La A. 2000 impugnava l'avviso di accertamento (relativo ad IVA nell'anno d'imposta 2005), emesso dall'Agenzia delle Entrate sulla premessa che l'associazione aveva svolto attività di natura commerciale, atteso che quasi tutti gli associati avevano utilizzato gli impianti della palestra nella qualità di clienti, versavano quote associative differenziate in base alle diverse prestazioni erogate e alla frequenza di utilizzo degli impianti, avevano dichiarato di non conoscere gli organi amministrativi dell'associazione e di non aver partecipato all'amministrazione dell'ente; l'Ufficio, conseguentemente, calcolava l'IVA dovuta come aggiunta, anzichè a scorporo, sui corrispettivi e senza operare la detrazione dell'imposta risultante dalle fatture.

La C.T.P. di Roma respingeva il ricorso dell'associazione.

La C.T.R. del Lazio - con la sentenza n. 192/37/13 del 9/7/2013 respingeva l'appello e confermava la decisione di primo grado.

Avverso tale decisione la A. 2000 ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

All'impugnazione ha resistito, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

Per la trattazione della controversia è stata fissata l'udienza pubblica del 27 maggio 2021, ma il ricorso è stato trattato e deciso in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, inserito dalla Legge di conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

Il Procuratore Generale ha depositato conclusioni motivate D.L. n. 137 del 2020, ex art. 23, comma 8-bis, chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo la ricorrente lamenta (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la violazione e falsa applicazione dell'art. 148 TUIR e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 per avere la C.T.R., pur annoverando la ricorrente tra "gli enti commerciali di tipo associativo", ritenuto che l'associazione svolgesse attività commerciale sulla base dell'"indizio decisivo" costituito dal fatto che "ai singoli associati è stata chiesta una quota associativa differenziata, in relazione alla diversa qualità delle prestazioni erogate e della frequenza e dell'utilizzo dell'impianto"; la ricorrente lamenta che siano state violate le menzionate disposizioni, perchè i servizi resi in favore di alcuni associati

dietro il versamento di contributi supplementari non hanno natura commerciale se l'ente ha natura di associazione sportiva dilettantistica e se sono rispettate, come nel caso, le condizioni imposte dalle norme per fruire di detto beneficio.

Col secondo motivo si deduce (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c. e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 per avere la C.T.R. fondato il proprio convincimento su presunzioni prive dei caratteri normativi di gravità, precisione e concordanza e su prove testimoniali inammissibili nel processo tributario; in particolare, le doglianze della Armonia 2000 attengono alle dichiarazioni degli associati che, intervistati (in numero esiguo rispetto al totale) dai verificatori, avevano dichiarato di ignorare la natura associativa dell'ente e alla prassi della reiscrizione annuale degli associati (considerata dal giudice d'appello alla stregua di elemento indicativo di una soluzione di continuità del rapporto incompatibile col vincolo associativo).

Entrambi i motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili e, comunque, infondati.

La prima censura sembra affermare, da un lato, la contraddittorietà della decisione impugnata per avere statuito che l'associazione svolgesse attività commerciale senza, però, sancirne la perdita della qualifica di ente non commerciale (peraltro, esclusa dal vigente art. 149, u.c., TUIR), e, dall'altro, l'erroneità dell'affermazione sulla natura dell'attività esercitata perchè fondata su un elemento irrilevante, atteso che l'art. 111 (oggi 148) TUIR prevedeva la possibilità, per gli iscritti all'associazione sportiva dilettantistica, di versare corrispettivi specifici a fronte delle prestazioni ricevute dall'associazione in conformità alle finalità istituzionali, senza che tale circostanza possa incidere sul regime agevolato riconosciuto dalla normativa.

Secondo consolidata giurisprudenza di questa stessa Sezione (ex multis, Cass. 15327/2019, Cass. 22578/2012), l'esenzione d'imposta prevista dall'art. 148 TUIR in favore delle associazioni non lucrative non dipende dall'elemento formale della veste giuridica assunta dall'associazione, ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro.

Sulla base di accertamenti fattuali - riguardanti non soltanto l'"indizio decisivo" del corrispettivo, ulteriore rispetto alla quota d'iscrizione, versato dai fruitori in funzione delle prestazioni ricevute (comunque significativo di un'operazione assimilabile alla prassi commerciale; v. Cass. 22578/2012), ma anche la pratica della reiscrizione annuale (indicativa di una discontinuità del vincolo associativo), l'ignoranza da parte degli associati della natura associativa dell'ente, - la C.T.R. ha concluso per la fittizietà della veste formale di associazione sportiva dilettantistica della Armonia 2000, essendo emerso che l'attività della palestra si svolgeva in modo del tutto analogo a quello di esercizi gestiti da imprenditori commerciali.

Inammissibilmente la ricorrente pretende, col primo motivo, di isolare un indizio allo scopo di sminuire l'affermazione della C.T.R. sulla sua rilevanza e, col secondo motivo (che, pur invocando una violazione di legge, tende in realtà a contrastare valutazioni di merito della C.T.R., insindacabili in sede di legittimità), di sottoporre a questa Corte un riesame degli elementi presuntivi considerati dal giudice di merito.

In ogni caso, del vigente D.P.R. n. 917 del 1986, l'art. 148, comma 8, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 7, subordinano le agevolazioni fiscali alla concreta verifica della conformità - effettiva e non soltanto formale - alla clausola che impone una "disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa", sicchè corretta appare la decisione della C.T.R. la quale ha concluso che la prassi di far ripetere ogni anno agli associati l'iscrizione, determinando una soluzione di continuità dei rapporti, "è proprio il contrario dell'essenza dell'attività associativa classica ed istituzionale".

Un'ulteriore ragione di inammissibilità si rinviene nel non avere la ricorrente colto la ratio decidendi espressa dal giudice d'appello che conformemente alla giurisprudenza di questa Corte (tra le altre, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8623 del 30/05/2012, Rv. 622732-01: "Affinchè un'associazione sportiva dilettantistica possa beneficiare delle agevolazioni fiscali previste in materia di IVA e di IRPEG, rispettivamente, dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4 e dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 111 non è sufficiente la sua astratta sussumibilità in una delle categorie previste da tali norme, ma è necessario che essa dia prova di svolgere la propria attività nel pieno rispetto di tutte le prescrizioni imposte da esse."; analogamente, Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 23228 dei 04/10/2017, Rv. 646307-01: "In tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione") - ha statuito che, anche a voler attribuire agli elementi raccolti un "valore "indiziario" e non pienamente probatorio", sarebbe spettato all'associazione dare la "prova contraria" e, cioè, dimostrare il diritto all'agevolazione fiscale.

Da ultimo, è infondata la doglianza (appena accennata e non sviluppata nel motivo e, quindi, comunque inammissibile) riguardante il divieto di prove testimoniali nel processo tributario, dato che "Nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perchè assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice" (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 9080 del 07/04/2017, Rv. 643624-01).

2. In conclusione, il ricorso di Armonia 2000 è respinto.

Alla decisione fa seguito la condanna della ricorrente alla rifusione, in favore della controricorrente, delle spese di questo giudizio di cassazione, le quali sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo secondo i vigenti parametri.

3. Stante il rigetto dell'impugnazione, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, deve darsi atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto (se dovuto) a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente a rifondere all'Agenzia delle Entrate le spese di questo giudizio, che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte - del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, il 27 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 ottobre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza