Sentenza del 14/12/2021 n. 39789 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. S.M., in proprio e quale ex presidente della cessata Associazione sportiva dilettantistica Il Maroccone Acsi Club, propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, sez. dist. di Livorno, depositata il 22 agosto 2014, che, in accoglimento dell'appello incidentale erariale, ha respinto il ricorso dell'ente per l'annullamento dell'avviso di accertamento con cui erano stati determinati gli imponibili relativi per l'anno 2005 ed erano state recuperate le imposte non versate.

Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con l'atto impositivo l'Ufficio aveva disconosciuto la qualità di ente non commerciale vantata dalla contribuente e, conseguentemente, l'insussistenza dei presupposti per la fruizione del regime agevolato previsto per tale categoria di soggetti.

Il giudice di appello ha dato atto che la Commissione provinciale aveva parzialmente accolto il ricorso dell'associazione, limitatamente alla ripresa fiscale relativa all'I.re.s.

Ha, quindi, ritenuto che, sulla base degli elementi probatori raccolti, fosse dimostrato l'esercizio da parte dell'ente di una attività commerciale, a nulla rilevando la sua affiliazione all'A.C.S.I. (Associazione di Cultura, Sport e Tempo Libero, n.d.r.).

2. Il ricorso è affidato a quattro motivi.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

4. Il ricorso è stato rimesso all'esame di questa Sezione in pubblica udienza all'esito dell'adunanza del 22 febbraio 2021.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'associazione denuncia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, per motivazione apparente.

1.1. Il motivo è infondato.

La Commissione regionale, sia pure in via estremante sintetica, ha ritenuto, in adesione alle risultanze del processo verbale di constatazione sul quale si è fondato l'atto impositivo, che la contribuente avesse perso la qualifica di ente commerciale, in relazione alla gestione di fatto di

un'attività commerciale, i cui ricavi o redditi, evidentemente, sono stati giudicati prevalenti rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali.

Ha, inoltre, aggiunto che l'adesione dell'ente all'A.C.S.I. non era idonea ad escludere la perdita della qualità di ente non commerciale.

Una siffatta argomentazione risulta idonea a far conoscere l'iter logico seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, per cui si sottrae alla doglianza formulata.

2. Con il secondo motivo l'associazione deduce, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sul motivo di appello relativo alla intervenuta decadenza dalla potestà accertativa, eccepita in relazione al mancato rispetto dell'ordinario termine quadriennale.

3. Con il terzo motivo si duole della violazione del T.U. n. 917 del 1986, artt. 73 e 149, per aver la sentenza impugnata ritenuto che l'ente avesse perso la sua qualità di ente non commerciale ai sensi del predetto art. 149, benchè tale ultima disposizione non trovi applicazione alle associazioni sportive dilettantistiche.

4. Con l'ultimo motivo si lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, in relazione alla qualifica dell'ente quale ente commerciale.

4.1. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati.

Giova rammentare che il T.U. n. 917 del 1986, art. 73, comma 1, nella formulazione vigente ratione temporis, annovera tra i soggetti passivi ai fini dell'I.re.s. gli enti non societari, pubblici o privati, sia che essi abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (lett. b), sia che non lo abbiano (lett. c).

Al successivo comma 4, chiarisce che per oggetto esclusivo o principale dell'ente, da determinarsi in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, deve intendersi l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari ivi indicati.

Benchè tali categorie di soggetti siano entrambe assoggettate all'I.re.s. la loro distinzione si riflette sull'applicazione di differenti regimi fiscali: infatti, qualora si sia in presenza di un ente non commerciale trova applicazione la disciplina di favore prevista dagli artt. 143 ss. in ordine alle modalità di determinazione del reddito.

L'art. 149 stabilisce, poi, che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta, indicando specificamente una serie di parametri cui ancorare il giudizio in ordine alla qualificazione dell'ente Ai sensi dell'ultimo comma di tale norma, la disposizione non si applica agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili e alle associazioni sportive dilettantistiche.

4.2. Con particolare riferimento agli enti non commerciali avente natura associativa, l'art. 148 esclude che sia considerata commerciale - e, dunque, rilevante ai fini della determinazione dei

redditi realizzati - l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dall'ente associativo, a meno che non si tratti di cessioni e prestazioni di servizio resi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto (e salvo che non si tratti di 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): nel qual caso i relativi corrispettivi concorreranno alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni presentino carattere di abitualità o di occasionalità.

Del medesimo art. 148, il comma 3 prevede, poi, una "decommercializzazione" specifica per alcune categorie di associazioni (tra cui le associazioni sportive dilettantistiche), escludendo che siano considerate commerciali le 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 (cfr., in tema, Cass. 9 maggio 2018, n. 11050).

4.3. Dalla riferita ricostruzione normativa consegue che deve distinguersi la questione relativa alla qualificazione dell'ente da quella relativa alla qualificazione delle attività poste in essere dall'ente, ai fini fiscali, quali commerciali o non commerciali (cfr. Cass. 26 settembre 2018, n. 22939).

In merito alla prima questione - unica rilevante nel caso in esame - il ricorrente contesta che l'Amministrazione finanziaria possa disconoscere la qualifica di ente non commerciale di un'associazione sportiva dilettantistica, avuto riguardo al disposto del T.U. n. 917 del 1986, art. 149, richiamato u.c., che, come rammentato in precedenza, sottrae tali associazioni (al pari degli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili) dall'applicazione delle disposizioni specifiche che dispongono la perdita della qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale, indicando i relativi parametri valutativi; si sarebbe, dunque, in presenza di una presunzione assoluta di non commercialità dell'associazioni sportive dilettantistiche.

Tale tesi non appare persuasiva.

Dell'art. 149, l'u.c. si limita a sancire l'inapplicabilità dei criteri espressamente indicati dai primi due commi per la perdita della qualifica di ente non commerciale degli enti ecclesiastici riconosciuti e delle associazioni sportive dilettantistiche, con la conseguenza che il mero svolgimento di prevalente attività commerciale per un solo esercizio non è idoneo a dare luogo alla perita di siffatta qualifica, ma ciò non toglie che possa verificarsi la perdita di tale qualifica qualora lo svolgimento prevalente dell'attività commerciale interessi un più ampio e significativo lasso temporale (cfr. Cass. 14 gennaio 2021, n. 526).

Una siffatta conclusione risulta coerente, oltre che con i principi generali sulla perdita della qualifica di ente non commerciale, con la decisione assunta dalla Commissione Europea in data 19 dicembre 2012, nella parte in cui ha escluso la configurabilità di un aiuto di Stato attraverso l'applicazione agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e alle associazioni sportive dilettantistiche del relativo regime fiscale privilegiato proprio degli enti non commerciali anche qualora tali enti svolgano attività prevalentemente commerciale.

La decisione ha motivato la sua conclusione con la considerazione che l'ordinamento italiano non esclude che tanto gli enti ecclesiastici quanto le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente commerciali, per cui non risulta pertanto sussistere un sistema di "qualifica permanente di ente non commerciale" che, invece, sarebbe idoneo a conferire un vantaggio selettivo a tali enti, rilevante quale aiuto di Stato.

Pertanto, la decisione della Commissione regionale, nella parte in cui ha ritenuto corretto il disconoscimento della qualifica di ente non commerciale dell'associazione ricorrente in ragione dello svolgimento di (prevalente) attività commerciale per un ampio periodo temporale (dal 2005 al 2009), ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto.

4.4. La sussistenza del potere per l'Amministrazione finanziaria di disconoscere la qualifica di ente non commerciale di un'associazione sportiva dilettantistica e, conseguentemente, l'applicazione del regime fiscale di favore riservato a tali enti, conduce alla infondatezza, in primo luogo, del terzo e del quarto motivo, vertenti su tale questione e, quindi, del secondo motivo, formulato sul presupposto che non potesse essere negata la qualifica di ente non commerciale dell'associazione e, dunque, che non vi fosse un obbligo da parte di quest'ultima di presentare la dichiarazione.

L'accertamento di un siffatto obbligo impone, infatti, di ritenere applicabile al caso in esame il termine quinquennale per l'accertamento previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 2 nella formulazione vigente ratione temporis, ricorrendo una situazione di omessa presentazione della dichiarazione.

5. Pertanto, per le suesposte considerazioni, il ricorso non può essere accolto.

6. Le spese processuali seguono il criterio della soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi Euro 4.100,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 15 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza