Sentenza del 12/05/2023 n. 13130 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate notificava alla T. Free Time Associazione Sportiva Dilettantistica l'avviso di accertamento n. (---), mediante il quale esercitava la pretesa di maggiori tributi Ires, Iva ed Irap, in relazione all'anno 2009. L'Ente impositore contestava che la T. Free Time aveva inteso giovarsi dei benefici fiscali riconosciuti alle Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD) ma senza rispettarne i caratteri propri, tanto da esercitare la propria attività come un'impresa commerciale, anche gestendo una "palestra con fini di lucro" (sent. CTR, p. 2) e distribuendo gli utili conseguiti. Inoltre, la democrazia interna della vita associativa non risultava rispettata.

2. La T. Free Time ASD impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pavia, che reputava infondate le difese proposte dall'associazione e rigettava il suo ricorso.

3. La contribuente spiegava appello, avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, rinnovando le proprie censure. La CTR rigettava l'impugnativa e confermava la decisione assunta dai giudici di primo grado.

4. Avverso la pronuncia della CTR ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidandosi a nove strumenti d'impugnazione.

L'Agenzia delle Entrate non si è costituita nel giudizio di legittimità.

La ricorrente ha quindi depositato anche memoria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del S.Procuratore Generale Alessandro Pepe, ed ha domandato di respingere il ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso la T. Free Time ASD contesta la violazione delle regole legali circa la distribuzione dell'onere della prova, di cui si è resa responsabile l'impugnata CTR. 2. Mediante il secondo strumento di impugnazione la contribuente censura il difetto di giurisdizione e la violazione di legge in cui è incorso il giudice dell'appello per aver ritenuto di poter procedere alla "ridefinizione della natura giuridica dell'Associazione T. Free Time denegandone la natura dilettantistica... riportandola invece nella categoria dei soggetti svolgenti... un'attività fonte di lucro" (ric., p. 15).

3. Con il terzo motivo di ricorso l'associazione critica la violazione dell'art. 149 del Tuir, in cui è incorsa la CTR, cui non compete operare simili valutazioni, ritenendo di poter negare la natura di associazione sportiva dilettantistica alla T. Free Time, mentre compete al CONI riconoscere o negare tale qualifica.

4. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione, da intendersi come introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente lamenta alla CTR di aver ritenuto legittimo l'impugnato atto impositivo notificato alla società, sul fondamento di una pretesa simulazione soggettiva in conseguenza della quale la T. Free Time non avrebbe in realtà avuto natura di Associazione Sportiva Dilettantistica, bensì di ente con fini di lucro, destinato a devolvere i propri profitti ai componenti della famiglia A.A., accertamento che comunque non compete al giudice tributario.

5. Con il quinto strumento di impugnazione la contribuente torna a contestare il difetto di prova che la T. Free Time abbia violato i requisiti legali propri per godere del regime fiscale agevolativo riconosciuto alle Associazioni Sportive Dilettantistiche, perchè "l'AGE non ha provato alcunchè delle sue teorie e la sentenza CTR presenta il grave vizio inemendabile nel fatto di non fornire una valida motivazione della decisione assunta, senza esporre compiutamente l'iter logico giuridico in base al quale è pervenuta al proprio convincimento" (ric., p. 23).

6. Con il sesto motivo di impugnazione l'associazione contesta il vizio di motivazione in cui è incorso il giudice dell'appello per non aver esaminato la prova contraria offerta per contrastare le affermazioni dell'Amministrazione finanziaria contenute nell'avviso di accertamento.

7. Mediante il settimo strumento di impugnazione, la contribuente critica il "grave vizio motivazionale illogicità e contraddizione interna" che si rinviene nella decisione adottata dalla CTR per aver ritenuto che l'Associazione Sportiva Dilettantesca "fosse mero schermo fittizio... un quid effettivamente inesistente", mentre l'attività era svolta, in concreto, nell'interesse della famiglia A.A., sebbene non esista "la benchè minima prova di somme percepite dai A.A." (ric., p. 28).

8. Con l'ottavo motivo di ricorso la contribuente lamenta il "vizio motivazionale per l'applicazione illegittima sanzione impropria tributaria", in cui è incorsa la CTR per aver ritenuto legittima l'imposizione di maggiori tributi all'associazione in mancanza di "una previsione sanzionatoria in specifiche norme ad hoc poste" (ric., p. 31 s.).

9. Mediante il nono mezzo d'impugnazione l'associazione contesta la violazione dell'art. 53 Cost., per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, sebbene impositivo di tributi nell'assenza della valutazione di indici della capacità contributiva che devono essere rappresentati da fatti certi, che non si possono risolvere nella affermata "assenza di democraticità all'interno di una ASD" (ric., p. 34).

10. Occorre preliminarmente ricordare che, nel proporre i propri motivi di impugnazione per cassazione, è onere del ricorrente esporre "i motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano" (art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4). Diversamente, nel ricorso in esame l'associazione espone i suoi motivi senza indicare in premessa quali siano le norme, in primo luogo processuali, che intende contestare come violate,

con la conseguenza che non risulta agevole neppure comprendere che natura abbia la contestazione proposta: nullità della sentenza, violazione di legge o vizio di motivazione.

10.1. Tanto premesso, con il suo primo motivo di impugnazione la ricorrente contesta alla CTR di aver confermato la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato, sebbene l'Agenzia delle Entrate non avesse provato il fondamento della pretesa mediante indizi gravi, precisi e concordanti, e peraltro "senza un'attenta disamina dei motivi d'appello" (ric., p. 2). Mediante il quinto strumento di impugnazione l'associazione critica la motivazione della decisione assunta dalla CTR, per aver ritenuto fondato l'avviso di accertamento impugnato, benchè sfornito di prova delle violazioni contestate. Con il sesto strumento di impugnazione la ricorrente lamenta nuovamente la mancata considerazione, da parte del giudice dell'appello, delle prove contrarie offerte dall'associazione. Mediante il settimo motivo di impugnazione la società contesta alla CTR di aver ritenuto l'associazione un mero schermo fittizio, utile per nascondere la reale attività svolta dall'ente, avente fini di lucro in favore della famiglia A.A., che però non vi è prova abbia ricevuto alcuna somma. I motivi di ricorso presentano ragioni di connessione, e possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

10.2. In realtà il giudice dell'appello descrive con sufficiente chiarezza gli elementi di prova raccolti dall'Amministrazione finanziaria ed esposti nell'avviso di accertamento impugnato. Opera in proposito riferimento, innanzitutto, al dato di fatto che nei verbali dell'associazione non sono indicati i nomi dei partecipanti e non risultano essere stati redatti bilanci preventivi, "in dispregio al principio della democraticità partecipativa".

Ricorda pure, il giudice dell'appello, che, sebbene nell'assemblea del 28.12.2005 alla denominazione dell'associazione T. Free Time fossero state aggiunte le espressioni "Associazione Sportiva Dilettantistica", questa denominazione completa "non era mai stata osservata".

Inoltre, il giudice dell'appello segnala che "secondo l'Agenzia delle entrate... la contabilità non era attendibile, presentando la cassa saldi negativi, laddove dall'intera movimentazione della cassa non vi era mai un saldo negativo".

10.2.1. L'Ufficio riteneva, pertanto, che l'associazione si fosse posta sul mercato come un'impresa commerciale, gestendo una palestra con fini di lucro. Riassumeva quindi gli elementi indiziari raccolti per escludere che la T. Free Time dovesse beneficiare del regime fiscale di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, segnalando: "l'erronea tenuta della contabilità e della redazione del rendiconto annuale; violazione del divieto di distribuzione degli utili; mancanza del vincolo associativo e della democraticità della vita associativa, erronea denominazione della ragione sociale". Ricordava pure, il giudice dell'appello, che il contratto di locazione di una palestra esibito dall'associazione era privo di registrazione "ed in ogni caso gli utili contestati all'associazione erano di un ammontare superiore" (sent. CTR, p. 1 s.).

10.3. Gli elementi raccolti dall'Agenzia delle Entrate, e condivisi dalla CTR, per affermare che alla T. Free Time non competesse di fruire del regime fiscale di favore predisposto per le associazioni sportive dilettantistiche sono plurimi, e tanto impone di affermare l'infondatezza della critica proposta dalla ricorrente con il quinto motivo di ricorso, liddove afferma che la "ipotizzata

assenza del principio di democraticità" sia "l'unico elemento serio di segno contrario per il contribuente" (ric., p. 23).

10.4. Tanto premesso, la CTR ha osservato che "la disciplina di favore per gli enti di tipo associativo, delineata nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 148" si applica a condizione che siano rispettati taluni requisiti e "per quanto qui interessa, l'associazione deve, in particolare, uniformarsi al principio di democrazia interna della vita associativa... nel caso in esame va esclusa la sussistenza di detto requisito muovendo dagli esiti dell'accertamento ove è emerso che, dai verbali delle assemblee non erano indicati i partecipanti, come obbligatoriamente previsto all'art. 2375 c.c., anche al fine di controllare la effettiva ispirazione della vita dell'associazione al richiamato principio di democrazia interna... quanto al saldo di cassa negativa, va osservato che la documentazione prodotta si riferisce al 2010, laddove il procedimento in esame è relativo all'annualità 2009... la giustificazione offerta dall'appellante in merito alla distribuzione di utili in favore della famiglia A.A. è priva di riscontri, non risultando alcun contratto registrato per la locazione della palestra, al corrispettivo di 72.000 (Euro), peraltro inferiore alle somme ricevute dai predetti".

La CTR rileva quindi che il regime agevolativo invocato è previsto per quegli enti che posseggano una "effettiva realtà democratica organizzativa... l'elemento rivelatore della natura dell'ente non può che essere la effettiva partecipazione della vita associativa... nulla di tutto ciò è emerso nel caso di specie... e certamente non può valere, come elemento di prova di favore, la semplice "autoqualificazione" da parte dell'ente stesso... deve pertanto affermarsi, alla luce di quanto esposto, la natura fittizia dell'associazione, dissimulante un ente che svolge attività commerciale in favore di apparenti "associati", che costituivano, in realtà, veri e propri "clienti"" (sent. CTR, p. 4).

10.5. La motivazione adottata dalla CTR risulta quindi ampia e chiaramente intellegibile. Invero, rappresenta un principio generale dell'ordinamento tributario che il contribuente il quale invoca di avere diritto a godere di un regime fiscale di favore, deve dimostrare di possedere i requisiti previsti dalla legge. Nel caso di specie il giudice dell'appello evidenzia plurimi elementi che consentono di affermare il difetto di democraticità dell'associazione e la destinazione al lucro dell'attività associativa, oltre a segnalare pure violazioni di legge ed elementi di inattendibilità delle scritture contabili. Non manca, la CTR, di replicare alle difese opposte dalla contribuente, e propone le sue valutazioni sul contratto di locazione della palestra, sul saldo di cassa negativo, etc.

10.6. Non si confronta con la decisione adottata dal giudice dell'appello l'associazione ricorrente, non ne confuta il fondamento, offre una lettura limitata di quanto deciso e trascura totalmente alcuni degli elementi indicati dalla CTR. Inoltre, invoca il preteso omesso esame dei motivi di appello, di cui però non indica, neppure in sintesi, il contenuto, conseguendone l'inammissibilità della censura. Infatti, è onere del ricorrente per cassazione indicare specificamente in quali atti abbia introdotto le proprie critiche nel corso dei giudizi di merito, e come le abbia diligentemente coltivate, in modo da consentire a questa Corte di legittimità di assolvere al compito, che le compete, di verificare la tempestività e congruità delle contestazioni proposte dalle parti, ancor prima di procedere a stimarne la decisività.

10.7. Rimane da osservare che, sebbene le contestazioni non siano state ritualmente proposte, al sesto motivo di ricorso il ricorrente indica due critiche a cui ritiene di non avere avuto risposta. Opera al proposito riferimento, in primo luogo, alla Delib. assembleare dell'associazione del 28.12.2005, con la quale si era aggiunta alla denominazione "T. Free Time", le parole "Associazione Sportiva Dilettantistica", e "di tale atto non ha tenuto conto l'AGE e neppure la CTP e per quanto qui rileva, anche e soprattutto la CTR" (ric., p. 26).

La critica è senz'altro infondata, il giudice dell'appello esamina specificamente la questione e, mediante condivisibile statuizione chiarisce tra l'altro che, in assenza di una previsione di legge in tal senso, il giudizio circa il possesso dei requisiti per accedere ad un regime fiscale di favore non può ritenersi dover essere fondato sulle "autoqualificazioni" operate dal richiedente.

La ricorrente opera inoltre riferimento al contratto di locazione immobiliare della palestra, ma anche su questo la CTR si esprime con chiarezza, con le parole già riportate in precedenza. Si osserva, al proposito e per inciso, che la stessa ricorrente ha prodotto il contratto di locazione di una palestra stipulato dall'associazione in favore della famiglia A.A., che pertanto ammette aver ricevuto delle attribuzioni patrimoniali dall'associazione.

10.7.1. Rimane solo da aggiungere, con più specifico riferimento al settimo motivo di impugnazione, che la CTR non ha affermato che la T. Free Time Associazione Sportiva Dilettantistica, fosse un soggetto inesistente, sostenendo piuttosto, con pluralità di argomenti, che fosse un soggetto esistente, ma che non aveva provato di essere in possesso dei requisiti per accedere al regime fiscale agevolativo previsto per le associazioni sportive dilettantistiche.

Il primo, il quinto, il sesto ed il settimo motivo di ricorso sono quindi in parte inammissibili, e per il resto risultano infondati, e devono perciò essere respinti.

11. Con il secondo, il terzo ed il quarto strumento di impugnazione la contribuente contesta il difetto di giurisdizione della impugnata CTR a decidere in ordine alla natura giuridica della T. Free Time, cui nega la qualificazione di Associazione sportiva dilettantistica, ne afferma la classificabilità tra i soggetti aventi fini di lucro, e sostiene pure la natura simulatoria della veste di Associazione Sportiva Dilettantistica attribuitale dagli associati. I motivi di ricorso presentano elementi di connessione e possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

Le critiche proposte dall'associazione non appaiono condivisibili, come correttamente rilevato anche dal P.M. nelle sue conclusioni scritte.

11.1. Non è qui neppure in questione se le Commissioni Tributarie siano dotate di giurisdizione in materia di attribuzione, ai fini di un giudizio, di uno status particolare ad un'associazione, o di decidere circa la simulazione dell'atto con il quale gli associati ne hanno modificato i fini, perchè di questi temi l'impugnato giudice dell'appello non si occupa. La CTR procede a valutare il possesso, da parte della T. Free Time ASD, dei requisiti per poter accedere al regime fiscale agevolativo previsto per le Associazioni Sportive Dilettantistiche non aventi fini di lucro, conclude che non li possiede, e ritiene pertanto che il reddito accertato non possa essere assoggettato al regime fiscale di favore. Le deduzioni ulteriori che la contribuente intende far derivare dalla

decisione assunta dalla CTR si risolvono in mere congetture, su cui non ha deliberato il giudice dell'appello, e criticano quindi delle decisioni che attribuisce al giudice di secondo grado, il quale però non le ha assunte. Difetta, nell'argomentare della ricorrente, la critica di una delle ragioni della decisione assunta dalla CTR, ed i motivi di ricorso sono perciò inammissibili.

12. Mediante l'ottavo strumento di impugnazione la ricorrente contesta che le sarebbe stata attribuita una sanzione tributaria impropria, perchè non prevista da alcuna disposizione fiscale specifica.

Invero non è agevole comprendere che cosa intenda lamentare la contribuente, alla quale è stata irrogata anche la sanzione pecuniaria di Euro 117.586,00, oltre alla pretesa di maggiori imposte per il valore di Euro 352.758,00 ed accessori.

Dal tenore del suo argomentare sembra potersi desumere che la ricorrente interpreti anche tutto quanto preteso a titolo d'imposta come una "sanzione impropria", che le sarebbe stata irrogata in assenza di una previsione normativa che lo consentisse.

12.1. Il motivo di impugnazione risulta inammissibile, perchè la contribuente non ha cura di riportare come abbia proposto la contestazione nei gradi di merito del giudizio, dovendo anche al proposito ribadirsi che è onere del ricorrente per cassazione indicare specificamente in quali atti abbia proposto le proprie critiche nel corso dei giudizi di merito, e come le abbia diligentemente coltivate, in modo da consentire a questa Corte di legittimità di assolvere al compito di verificare la tempestività e congruità delle contestazioni proposte dalle parti, ancor prima di procedere a stimarne la decisività.

12.2. Il motivo di ricorso è comunque anche infondato, perchè i tributi richiesti all'associazione non dipendono dall'inflizione di una "sanzione tributaria impropria", bensì dall'applicazione dell'ordinario regime di imposizione nei confronti di associazione che non abbia provato di possedere i requisiti per poter accedere ad un invocato regime di tassazione agevolata.

L'ottavo motivo di impugnazione deve quindi essere dichiarato inammissibile.

13. Con il suo nono strumento di impugnazione la contribuente censura la CTR per non aver ritenuto l'invalidità dell'avviso di accertamento in quanto emesso in violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., perchè gli indici di capacità contributiva devono essere rappresentati da fatti certi, che non possono consistere nell'affermazione dell'assenza di democraticità nell'organizzazione interna di un'Associazione Sportiva Dilettantistica.

13.1. Il motivo di ricorso è inammissibile, per non avere la contribuente chiarito come abbia proposto la censura nel corso dei gradi di merito del giudizio, in base alle considerazioni che si sono già proposte esaminando il primo e l'ottavo motivo di ricorso.

13.2. La critica è comunque pure infondata. La capacità contributiva viene accertata in base al reddito prodotto, e la T. Free Time non contesta di aver prodotto un reddito nell'anno in esame, il 2009. Il giudizio attiene, pertanto, all'individuazione del regime di tassazione da applicarsi, se agevolato oppure ordinario, e su tanto non incide, nel caso di specie, il principio costituzionale della capacità contributiva.

Anche il nono strumento di impugnazione deve pertanto essere dichiarato inammissibile.

14. In definitiva il ricorso introdotto dalla T. Free Time Associazione Sportiva Dilettantistica deve essere respinto.

15. Non vi è luogo a provvedere in materia di spese di lite, non avendo l'Agenzia delle Entrate svolto difese nel giudizio di legittimità.

15.1. Risultano integrati i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, del c.d. doppio contributo.

La Corte:

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto dalla T. Free Time Associazione Sportiva Dilettantistica, in persona del legale rappresentante pro tempore.

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 della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 28 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 12 maggio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza