

Sentenza del 29/05/2023 n. 14987 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata, a seguito di verifica finalizzata ad accertare la sussistenza dei requisiti per le agevolazioni fiscali previste per gli enti non commerciali, l'Agenzia delle Entrate emetteva avvisi di accertamento per l'anno 2006 nei confronti dell'Associazione Sportiva Dilettantistica (ASD) Acquaclub e i suoi soci amministratori A.A. e B.B., avendo riscontrato il perseguimento di finalità di lucro con conseguente distribuzione di utili di gestione (in violazione dell'art. 148, comma 8, lett. a) TUIR) e la perdita delle agevolazioni fiscali.
2. Associazione e amministratori proponevano separati ricorsi davanti alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Padova che, previa riunione, li rigettava.
3. Le parti soccombenti hanno proposto appello che la Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Veneto, con la sentenza impugnata (n. 1216/15), ha rigettato.
4. Propongono ricorso per cassazione l'Associazione e i due amministratori affidandosi a sedici motivi.
5. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.
6. Depositano memoria i ricorrenti.

Motivi della decisione

1. I ricorrenti deducono i seguenti motivi.

1.1. Impugnando, in particolare, "parte di sentenza riferita all'Associazione", si lamenta quanto segue:

con il primo motivo (calendato A in ricorso), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, per illogicità e, comunque, apparenza della motivazione;

con il secondo motivo (B), nullità della sentenza o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia in ordine alla violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4;

con il terzo motivo (C), nullità della sentenza o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia in ordine alla violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2;

con il quarto motivo (D), nullità della sentenza o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia in ordine alla violazione dell'art. 149, comma 4, TUIR;

con il quinto motivo (E), nullità della sentenza o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia in ordine alla violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 16 e 27;

con il sesto motivo (F), nullità della sentenza o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia in ordine alla violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 3;

con il settimo motivo (G), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58.

1.2. Impugnando, poi, "la parte della sentenza n. 1216/8/15....riguardante i Sigg.ri A.A. e B.B.", si deduce quanto segue:

con l'ottavo motivo (H), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e art. 2697 c.c.;

con il nono motivo (I), nullità della sentenza o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia in ordine alla violazione del D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17;

con il decimo motivo (L), nullità della sentenza o del procedimento, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia in ordine alla violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, della L. n. 212 del 2000, art. 6, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in ordine all'allegazione della delega;

con l'undicesimo motivo (M), nullità della sentenza o del procedimento, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia su "Atto fondato su plurime presunzioni";

con il dodicesimo motivo (N), nullità della sentenza o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia sul dedotto "vizio di motivazione";

con il tredicesimo motivo (O), nullità della sentenza o del procedimento, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia sulla "violazione dell'art. 44, comma 1, lett. E del TUIR";

con il quattordicesimo motivo (P), nullità della sentenza o del procedimento, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia sulla "violazione e falsa applicazione dell'art. 47, comma 1, del TUIR";

con il quindicesimo motivo (Q), nullità della sentenza o del procedimento, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia in ordine alla violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 bis;

Con il sedicesimo motivo (R), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell'art. 4 del protocollo 7 aggiunto alla CEDU. 2. Il primo motivo è fondato, tutti gli altri restano assorbiti

perchè la decisione, pur riguardando un motivo che riguarda la parte della sentenza relativa all'Associazione, ha effetti anche nei confronti dei soci, la cui posizione dipende dall'accertamento nei confronti della prima.

3. Costituisce "diritto vivente" il principio, applicabile anche al processo tributario stante il rinvio materiale alle norme del codice di rito compatibili - e, dunque, anche alle sue disposizioni di attuazione (si veda, in particolare, l'art. 118 disp. att. c.p.c.)- - contenuto nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 (Cass. n. 13990 del 2003; Cass. n. 9745 del 2017), secondo cui la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto, determinano la nullità della sentenza allorquando rendano impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. n. 1944 n. 2001).

Peraltro, non essendo più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", purchè il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata (Cass. n. 23940 del 2018; Cass. sez. un. 8053 del 2014), a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (v., ultimamente, anche Cass. n. 7090 del 2022), precisandosi ulteriormente che di "motivazione apparente" o di "motivazione perplessa e incomprensibile" può parlarsi laddove essa non renda "percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice" (Cass. sez. un. 22232 del 2016; Cass. n. 9105 del 2017).

4. Nel caso in esame la CTR, dopo aver premesso che la qualificazione formale dell'Associazione non vincola l'Agenzia e che "il regime agevolato concesso impone il rigoroso rispetto dei requisiti in presenza dei quali è riconosciuto", cosicchè i soggetti beneficiari sono tenuti a dimostrare con rigore la sussistenza dei requisiti per il regime agevolativo, ha osservato che la parte ricorrente non aveva dimostrato "la sussistenza di una vera vita associativa nè la effettiva promozione dell'attività sportiva, intesa come aggregazione sociale comunitaria" e ha concluso che "l'attività commerciale svolta è dunque assolutamente prevalente tanto che l'associazionismo sportivo appare un esterno simulacro assunto a mera copertura a fini elusivi dell'imposizione".

5. Giova premettere, in proposito, 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'IRES 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). Benchè tali categorie di soggetti siano entrambe assoggettate all'IRES, 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 segg. in ordine alle modalità di determinazione del reddito.

5.1. Tra questi, l'art. 149 stabilisce 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; per questi, il disconoscimento della qualifica di ente non commerciale e del regime fiscale di favore ad essi riservato richiede lo svolgimento di (prevalente) attività commerciale nell'arco di un significativo lasso temporale che interessi più esercizi (Cass. n. 526 del 2021; Cass. n. 22939 del 2019).

5.2. 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 abitudine o di occasionalità.

5.2.1. Il medesimo art. 148, comma 3, prevede, poi, una "decommercializzazione" specifica per alcune categorie di associazioni (tra cui le associazioni sportive dilettantistiche), escludendo che siano da considerare 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, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

5.2.2. Questa agevolazione, peraltro, ricorre soltanto 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 (in tema, Cass. n. 11050 del 2018).

5.3. Traendo le fila di questa disamina, quindi, 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 (Cass. n. 39789 del 2021; Cass. n. 22939 del 2018).

6. Spostando il discorso alla concreta fattispecie, può osservarsi che l'Agenzia delle Entrate non ha contestato la qualifica dell'Associazione come ente non commerciale ma, accertato un reddito imponibile maggiore del dichiarato e la relativa distribuzione dell'avanzo di gestione, ha rilevato la violazione dell'art. 148, comma 8, lett. a) del TUIR e la perdita delle agevolazioni fiscali di cui ai commi precedenti, con conseguente tassazione dei proventi derivanti da quelle attività considerate commerciali in capo alla Associazione nonché in capo ai soci amministratori sul presupposto che si tratti di utili da questi percepiti.

7. Rispetto a questa prospettazione della domanda dell'Agenzia, la CTR ha adottato una motivazione che risulta, da un lato, incongrua rispetto al thema decidendum e, dall'altro, meramente apparente.

7.1. La motivazione non si confronta direttamente con quanto assunto dall'Ufficio, trascura del tutto i fatti a base dell'accertamento, in particolare i maggiori redditi determinati e la loro destinazione ai soci gestori con conseguente violazione dell'art. 148, comma 8 cit. - su cui non sono mancate specifiche contestazioni in appello da parte dei ricorrenti (riportate al capo G del ricorso, da pag. 9 a pag. 11, riproposte, in particolare, nei motivi da M a-P del ricorso) -, per affermare l'insussistenza dei requisiti per le agevolazioni in conseguenza del carattere prevalente dell'attività commerciale e della mera apparenza della forma associativa ("mero simulacro esterno").

Peraltro, l'Agenzia non ha contestato, con gli atti impugnati, la natura di impresa commerciale dell'Associazione; inoltre, come osservato in precedenza, la perdita delle agevolazioni di cui all'art. 148 cit., non dipende dalla natura commerciale dell'ente trattandosi di profili distinti.

7.2. La motivazione, poi, è meramente apparente perchè quelle affermazioni così impegnative, quanto all'assoluta prevalenza dell'attività commerciale, alla mera apparenza della forma associativa "a copertura a fini elusivi dell'imposizione", non costituiscono l'esito di un qualche percorso argomentativo ma sono del tutto apodittiche e meramente assertive, essendo prive di qualunque riferimento ai concreti fatti di causa, cosicchè resta precluso qualunque controllo sul ragionamento logico - giuridico seguito dal giudice d'appello per giungere a quel convincimento.

8. Conclusivamente, deve accogliersi il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, e si deve cassare la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del

Veneto, in diversa composizione, che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 24 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 29 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza