

Cassazione civile sez. trib., 27/02/2025, n. 5132

(omissis)

RILEVATO CHE

La CTP di Roma accoglieva il ricorso proposto dalla ASD Carlinsport Ariccia avverso l'avviso di accertamento per imposte dirette e IVA, relativo all'anno 2011;

con la sentenza in epigrafe indicata, la Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle

entrate, osservando, per quanto qui rileva, che era stata provata l'iscrizione dell'associazione al CONI, nonché la sua partecipazione, nell'anno 2011, al campionato di calcio a cinque serie B, organizzato dalla FIGC, e che le irregolarità riscontrate nella sua contabilità erano di natura meramente formale, tali da non pregiudicare la sua natura di ente non commerciale;

l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a due motivi;

l'ASD rimaneva intimata.

CONSIDERATO CHE

Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia ricorrente denuncia la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 132, n. 4, cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ., 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per mancanza di motivazione in ordine all'iscrizione della contribuente al CONI per l'anno 2011 e al rispetto delle clausole statutarie che assicurano l'effettività del rapporto associativo, avendo la CTR aderito in modo acritico alle argomentazioni della contribuente omettendo di considerare quelle dell'Ufficio;

il motivo è infondato;

È stato più volte affermato che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione

del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture» (Cass., Sez. U. 3.11.2016, n. 22232);

la motivazione della sentenza impugnata non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale, in quanto presenta una motivazione che, a prescindere dalla sua correttezza o meno, palesa l'iter logico seguito dai giudici di appello, che hanno ritenuto di confermare la sentenza impugnata e, quindi, l'annullamento della ripresa, in considerazione degli elementi forniti dalla contribuente, dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del minimo costituzionale» (cfr. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053);

con il secondo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 1, della L. n. 398 del 1991, 90, comma 18, della L. n. 289 del 2002 e 148, commi 3 e 8, TUIR, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che la contribuente potesse beneficiare del regime fiscale agevolato previsto per le ASD, in mancanza di prova sia del requisito formale di iscrizione al CONI o alla federazione sportiva a questo associata per l'anno di imposta in contestazione, sia del requisito sostanziale consistente nell'effettivo rispetto delle clausole statutarie, qualificando le violazioni riscontrate come mere irregolarità ;

il motivo è fondato;

come ha ripetutamente affermato questa Corte, l'esenzione d'imposta, prevista dall'art. 148 del D.P.R. n. 917 del 1986 in favore delle associazioni non lucrative, dipende non solo dalla veste giuridica assunta dall'associazione, che costituisce un elemento formale, ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sul contribuente (Cass. 11 dicembre 2012, n. 22578; Cass. 5 agosto 2016, n. 16449);

in particolare, è stato affermato che «Ai fini del riconoscimento del regime agevolato di cui all'art. 1 della legge n. 398 del 1991, rileva la qualificazione dell'associazione sportiva dilettantistica quale organismo senza fine di lucro da intendersi, in aderenza alla nozione eurounitaria, quello il cui atto costitutivo o statuto escluda, in caso di scioglimento, la devoluzione dei beni agli associati, trovando tale requisito preciso riscontro, ai fini IVA, nell'art. 4, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972 e, per le imposte dirette, nell'art. 148, comma 4-quinquies (oggi art. 148, comma 8) del D.P.R. n. 917 del 1986. Alla formale conformità delle regole associative al dettato legislativo si aggiunge, poi, l'esigenza di una verifica in concreto sull'attività svolta al fine di evitare che lo schema associativo (pur formalmente rispettoso degli ulteriori requisiti prescritti dalle lettere a), c), d), e) ed f) degli artt. 148, comma 8, del vigente D.P.R. n. 917 del 1986 e 4, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972) sia di fatto impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associativa» (Cass., 26 ottobre 2021, n. 30008);

La suddetta decisione ha, quindi, precisato che, se è vero che l'applicabilità della disposizione è subordinata ad un requisito formale e, cioè, all'affiliazione dell'associazione alle federazioni sportive nazionali o a enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali (con riguardo alle imposte sul valore aggiunto e sui redditi), tuttavia il possesso del requisito formale non è sufficiente, essendo necessaria la dimostrazione del presupposto sostanziale, costituito dalla effettiva sussistenza dei requisiti previsti dalla legge;

ne consegue che non sono determinanti il contenuto formale dello statuto o dell'atto costitutivo, che pure è obbligatorio per quanto riguarda i principi cui deve conformarsi l'attività, né la mera evidenza delle prescrizioni e delle regole organizzative (regolarità della tenuta dei libri contabili, regolarità delle iscrizioni dei soci, osservanza del principio di democraticità dell'ente), né la veste giuridica assunta, in quanto quello che rileva, ai fini del controllo e delle valutazioni, è l'esplicazione concreta di attività senza fini di lucro, nel perseguimento delle finalità associative (Cass. n. 9 febbraio 2023, n. 3900), il cui onere probatorio incombe sul contribuente (Cass., 30 aprile 2018, n. 10393; Cass., 30 aprile 2019, n. 11492; Cass., 11 novembre 2020, n. 25353; Cass., 24 dicembre 2020, n. 29500);

con specifico riferimento al dato formale, questa Corte ha anche affermato che gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dall'art. 1 del D.P.R. n. 917 del 1986, in materia di IRPEG, e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, in materia di IVA, come modificati, con evidente finalità antielusiva, dall'art. 5, del decreto legislativo n. 460 del 1997, a condizione non solo dell'inserimento, nei loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate nell'art. 5 del decreto legislativo n. 460 citato (art. 1, 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. 30 maggio 2012, n. 8623; Cass., 12 maggio 2020, n. 11456);

l'onere di provare i presupposti di fatto che giustificano l'esenzione, pertanto, a carico del soggetto che la invoca, ossia l'associazione, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 cod. civ. (Cass., 12 febbraio 2013, n. 3360; Cass., 25 marzo 2015, n. 5931; Cass., 4 ottobre 2017, n. 23167);

deve concludersi, dunque, che l'accertamento sulla spettanza di tali agevolazioni deve essere compiuto, oltre che sul piano formale, anche in concreto, con onere probatorio a carico del contribuente, esaminando le attività sportive effettivamente praticate, le modalità

con cui le prestazioni dell'ente sono erogate e l'effettiva sussistenza delle caratteristiche soggettive dell'associazione sportiva (Cass. n. 6361 del 2 marzo 2023);

la CTR non si è attenuta ai suindicati principi, in quanto non solo ha riconosciuto la natura non commerciale della contribuente e, quindi, il suo diritto di beneficiare del relativo del regime fiscale agevolativo sulla base di un solo dato formale (iscrizione al CONI), senza indicare, peraltro, gli elementi da cui aveva desunto tale iscrizione (specificatamente contestata dall'Ufficio, anche sulla base della mancata indicazione del numero di iscrizione), ma non ha neppure esaminato la natura e le modalità di svolgimento in concreto dell'attività dell'associazione, qualificando le irregolarità riscontrate nel corso della verifica di natura meramente formale, tali da non pregiudicarne la natura di ente non commerciale, ed omettendo di considerare gli elementi addotti dall'Ufficio a sostegno della natura non commerciale della contribuente (quali, a titolo meramente esemplificativo, la mancata iscrizione al CONI per l'anno 2011; il mancato versamento da parte degli associati delle quote associative, fatta eccezione dell'iniziale versamento nell'anno 2006; la mancata distinzione nei rendiconti finanziari, preventivo e consuntivo, tra i flussi derivanti dall'attività caratteristica dell'associazione e quelli derivanti dall'attività economica);

in conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso e rigettato il primo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio, per nuovo esame e per la liquidazione delle spese di questo giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia, anche

per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma il 3 dicembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 27 febbraio 2025.

Campi meta

Massima :

La concessione delle agevolazioni fiscali alle associazioni sportive dilettantistiche richiede un accertamento che vada oltre la forma giuridica, verificando in concreto l'assenza di finalità lucrative nell'esercizio delle attività.

Supporto Alla Lettura :

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Cosiddette A.S.D., sono organizzazioni di più¹ persone che decidono di associarsi stabilmente e si accordano per realizzare un interesse comune, cioè la gestione di una o più attività sportive, senza scopo di lucro e per finalità di natura ideale, cioè praticate in forma dilettantistica. Se presentano specifiche caratteristiche e rispettano determinati obblighi normativi, sia nella fase di costituzione che di gestione, possono accedere a molteplici agevolazioni fiscali. Si distinguono dalle S.S.D. (Società Sportive Dilettantistiche) per la forma giuridica, queste sono infatti una speciale categoria di società di capitali (srl o soc. coop.), caratterizzate dall'assenza del fine di lucro, che esercitano attività sportiva dilettantistica. Tuttavia godono del medesimo regime fiscale di favore previsto per le A.S.D., in presenza di alcuni requisiti statutari e di gestione. I fattori che incidono sulla scelta di costituirsi come ASD o come SSD sono principalmente:

- la dimensione dell'associazione,
- l'organizzazione e la gestione,
- il rischio d'impresa e l'autonomia patrimoniale.

Entrambe, A.S.D. e S.S.D. devono ottenere il riconoscimento sportivo dal CONI per godere delle agevolazioni fiscali e previdenziali previste. Tale riconoscimento si sostanzia nell'iscrizione in un apposito registro informatico, per il tramite di FNS (Federazioni Sportive nazionali), Discipline sportive associate) o EPS (Enti di promozione sportiva), a cui l'ASD o la SSD sono affiliate, a loro volta riconosciuti dal CONI.