

## ENTI NON COMMERCIALI

***Le associazioni nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – I° parte***  
di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**

La quinta sezione della Corte di Cassazione ha, in queste ultime settimane, emanato diverse pronunce in materia di **enti su base associativa**.

La sentenza n. 25451 del 21.09.2021 ha preso in esame il ricorso presentato dall'ultimo legale rappresentante di una **associazione sportiva dilettantistica**, avverso la decisione della commissione tributaria regionale che riconosceva la **responsabilità personale del Presidente**, ex articolo 38 cod. civ., in merito ad un avviso di accertamento *“in relazione a operazioni oggettivamente inesistenti per prestazioni pubblicitarie e sponsorizzazioni”*.

Il ricorrente deduceva l'inesistenza dell'atto impositivo in quanto emesso nei confronti di soggetto che era già cessato nel momento in cui era stato notificato l'avviso di accertamento.

La Suprema Corte parte dal presupposto che l'estinzione o la cessazione dell'ente accertato non preclude alla Amministrazione finanziaria la possibilità di far valere le pretese fiscali emerse con riguardo al periodo della sua **esistenza**.

Ciò in quanto i termini per l'accertamento decorrono dall'anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione *“sicché ove si ritenesse che l'estinzione del soggetto intervenuta nelle more fosse idonea ad impedire la ripresa, ne deriverebbe una ingiustificata riduzione dei termini in deroga delle norme in questione”*.

Cessato il soggetto, l'azione accertativa deve essere rivolta solo nei confronti di coloro che si sono **succeduti nella posizione che era propria dell'ente**.

Secondo i giudici, l'**associazione non riconosciuta** si estingue immediatamente con il verificarsi di una delle **cause di estinzione** previste in statuto così come la liquidazione avviene secondo quanto indicato nel **contratto associativo** senza accedere alla procedura tipizzata dal codice civile per le associazioni riconosciute.

*“Ne deriva che in caso di estinzione dell'associazione non riconosciuta la pretesa può legittimamente essere fatta valere nei confronti di coloro che hanno agito in nome e per conto della associazione e, dunque, nei confronti in particolare dell'ultimo legale rappresentante della associazione stessa, destinatario di una obbligazione personale e solidale”*.

La sentenza n. 25628 del 22.09.2021, invece, interviene su un accertamento dell'Ufficio, nei confronti sempre di una **associazione sportiva dilettantistica** dove veniva contestata, tra le altre, *“l'irregolare tenuta di una contabilità separata tale da non consentire la distinzione della attività istituzionale da quella commerciale”*.

Il sodalizio sportivo impugnava davanti ai giudici di legittimità una decisione della commissione regionale la quale avrebbe mal interpretato l'obbligo di tenuta di una **contabilità separata**, ex articolo 144, comma 2, Tuir, il quale **non implica anche la tenuta di separati bilanci**.

Richiamandosi ad una precedente decisione (n. 526/2021) della stessa sezione, la **sentenza ricorda come la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività commerciale non sia "di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti"**.

La tenuta di una contabilità separata, si precisa, **non prevede l'istituzione di un libro giornale e di un piano dei conti separato per ogni attività**: non si dovrà confondere: *"l'obbligo della tenuta della contabilità separata con l'obbligo di tenuta di **distinti e completi bilanci di esercizio**"*.

**La sentenza n. 25814 del 23.09.2021** viene emessa a fronte di un ricorso di una associazione sportiva avverso la decisione della Commissione tributaria regionale che aveva riconosciuto come **indeducibili i costi sostenuti per la costruzione di un centro ippico realizzato su un terreno condotto in locazione di proprietà di due coniugi soci dell'associazione in quanto privi del requisito della inerenza**.

Detto principio imponeva che l'utilità della spesa ricadesse in via esclusiva **a vantaggio dell'impresa**; nel caso in esame, invece, secondo i giudici di merito la costruzione dell'immobile e delle relative pertinenze che accedevano al terreno erano **di proprietà di terze persone che ne mantenevano la titolarità**, *"lasciando alla società contribuente soltanto un **mero diritto di godimento sottoposto alle ordinarie previsioni di scadenza del contratto di affitto**"*.

**La Corte** accoglie i motivi di ricorso del contribuente. **Ritiene, infatti che la deducibilità dei costi di ristrutturazione del locale non possa essere subordinata al diritto di proprietà dell'immobile**, essendo sufficiente che gli stessi siano sostenuti nell'esercizio dell'impresa, *"al fine della realizzazione del **miglior esercizio della attività imprenditoriale** e dell'aumento della stessa e che ovviamente risultino dalla documentazione contabile"*.

Analogamente si ritiene che si abbia diritto alla detrazione Iva purché sia presente un **nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta** anche se **potenziale** o di **prospettiva**.

## ENTI NON COMMERCIALI

### ***Le associazioni nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – II° parte***

di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**

La **sentenza n. 26365 del 29.09.2021** è stata emessa a fronte di un ricorso dell’Agenzia delle entrate che ha impugnato una decisione della commissione tributaria regionale che aveva accolto l’appello di una associazione sportiva avverso un accertamento in materia di **imposte dirette e iva**.

Il tema è quello noto della applicabilità, all’ente in esame, delle **agevolazioni fiscali di cui all’articolo 148 Tuir**.

L’Amministrazione finanziaria, infatti, ha contestato, tra l’altro, due assunti su cui si era fondata la sentenza di appello: **il primo che l’ufficio non avesse dimostrato univocamente la carenza di democraticità della associazione e che le ingenti spese di pubblicità non potessero essere assunte a indice della natura commerciale della associazione non essendo la propaganda “avulsa dal mondo no profit”**.

La Cassazione, richiamandosi alla costante propria giurisprudenza precedente ribadisce che **la applicabilità del regime agevolativo di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche è subordinata alla sussistenza dei requisiti specificamente indicati dall’articolo 148, comma 8, Tuir la cui dimostrazione spetta al contribuente che se ne voglia avvalere**.

L’associazione che voglia fruire delle agevolazioni non solo dovrà dimostrare l’**effettivo svolgimento di attività senza scopo di lucro** ma dovrà anche dimostrare di essersi conformata alle clausole relative al rapporto associativo che devono essere inserite nell’atto costitutivo o nello statuto.

La Corte conclude, accogliendo il ricorso dell’Agenzia, ricordando come fosse già stato in passato deciso che **le agevolazioni non potessero essere riconosciute in presenza di distribuzione di utili, omessa compilazione del libro soci e mancata partecipazione degli associati alla vita dell’ente**.

La **sentenza n. 26516 del 30.09.2021** porta ad un interessante principio di diritto in materia di tracciabilità dei movimenti finanziari di una associazione sportiva dilettantistica.

Il problema è relativo **all’applicabilità del principio del favore rei** in quei casi in cui la violazione si era avuta nel periodo in cui era ancora sanzionata con la **perdita del diritto ad applicare la L. 398/1991**.

**La circostanza che la decadenza di questo diritto fosse stata abrogata “sana” anche i periodi pregressi?**

**La Suprema Corte è di parere contrario**. Infatti, richiamando un analogo principio affermato a Sezioni unite (**Sezioni Unite, n. 2060 del 28.01.2011**), in cui lo *ius superveniens* aveva abolito **non retroattivamente** una decadenza da un beneficio agevolativo, afferma che: **“nella fattispecie oggetto del presente quesito la norma vigente all’epoca dei fatti non contemplava un trattamento peggiorativo a carico del contribuente ma escludeva che gli si potesse estendere un regime premiale il che esclude l’obbligatoria retroattività della norma abrogatrice in nome del principio del favor rei”**

Concludiamo la nostra rassegna con la **sentenza n. 359777 del 04.10.2021** (in questo caso emessa dalla terza sezione penale).

Il tema era legato alla **omessa presentazione della dichiarazione Iva** in seguito alla riclassificazione come commerciali (e quindi soggetti anche ad Iva) di proventi riscossi da un sodalizio sportivo dilettantistico che li aveva considerati non soggetti ad imposte dirette e Iva in virtù del combinato disposto di cui agli **articoli 148, comma 3, Tuir** e **articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972**.

*In primis* i giudici di legittimità confermano che, in virtù di quanto previsto dall'**articolo 90, comma 1, L. 289/2002**, **la disciplina agevolativa applicabile alle associazioni si estende anche alle società di capitali sportive dilettantistiche**.

**Si controverte sul termine “iscritto” contenuto nella norma del Tuir. Ossia l’agevolazione è applicabile anche a soggetti iscritti alla società sportiva ma non tesserati presso l’ente affiliante a livello nazionale riconosciuto dal Coni?**

Appare chiara, ad avviso del Collegio, la *ratio* del provvedimento che mira a favorire, anche a fini fiscali, l’espletamento delle attività istituzionali dell’ente, identificate *“in quelle svolte in favore di **soggetti aderenti direttamente al medesimo** ovvero **vincolati ad altre associazioni** che svolgano la stessa attività e facciano parte di **un’unica organizzazione locale o nazionale** o anche solo tesserati presso le **rispettive organizzazioni nazionali**”*.

In questi ultimi casi si valorizza la **stabile adesione del destinatario** della prestazione del singolo ente alla medesima attività sportiva di riferimento individuata in rapporti associativi con altri enti della medesima organizzazione sportiva o con la stessa federazione sovraordinata.

**In parole povere nei confronti di soggetti della stessa “famiglia” sportiva. Si vuole escludere dalla agevolazione le “prestazioni non strumentali rispetto al perseguimento effettivo degli scopi istituzionali e come tali inquadrabili solo in meri rapporti di tipo commerciale”**.

Le **attività decommercializzate** devono essere **circoscritte**, secondo la Suprema Corte, solo a quelle che appaiono realmente dirette in favore di coloro che sono parte effettiva della vita dell’ente, e come tali risultano reali beneficiari e al tempo stesso attori delle **finalità sportive** perseguite.

Sulla base di ciò la decisione assume che: *“termini quali **iscritti o partecipanti**, alla luce della peculiare struttura organizzativa, **non appaiono espressivi dei predetti vincoli interni con riguardo alle associazioni o società in esame e quindi non possono individuare i destinatari delle attività de-commercializzate in parola**”*.