

Civile Sent. Sez. 5 Num. 16910 Anno 2020

Presidente: BISOGNI GIACINTO

Relatore: GORI PIERPAOLO

Data pubblicazione: 11/08/2020

### SENTENZA

sul ricorso 2303/2013 proposto da:

ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA FISIOTRAINING, in persona del legale rappresentante p.t., ROSSI PAMELA, VALENTINI FRANCESCO, ROSSI ANNALISA, TAVERNELLI ELEONORA, sia in proprio che quali associati, tutti elettivamente domiciliati in Roma Via Anapo n.20 presso lo studio dell'Avv. Carla Rizzo, che li rappresenta e difende unitamente e disgiuntamente all'Avv. Fabrizio D. Mastrangeli  
- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliato in Roma Via Dei Portoghesi 12 presso l'Avvocatura Generale Dello Stato che la rappresenta e difende

nonchè contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE

- intimata -

- controricorrente -

Avverso la sentenza n. 58/03/2012 della COMM.TRIB.REG. UMBRIA, depositata l'8/06/2012, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza dell'11/2/2020 dal consigliere Gori Pierpaolo.

Udito il sostituto Procuratore Generale Rita Sanlorenzo che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Udito per parte ricorrente l'Avv. Lorenzo Rossi per delega scritta dell'Avv. Fabrizio Domenico Mastrangeli e udito per l'Avvocatura dello Stato l'Avv. De Bonis Eugenio.

#### **Fatti di causa**

-Con sentenza n. 58/03/12 depositata in data 8 marzo 2012 la Commissione tributaria regionale dell'Umbria accoglieva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Entrate e rigettava l'appello incidentale dell'Associazione Sportiva Dilettantistica Fisiotraining, e degli associati Rossi Pamela, Valentini Francesco, Rossi Annalisa e Tavernelli Eleonora, avverso la sentenza n. 235/08/10 della Commissione tributaria provinciale di Perugia, la quale aveva parzialmente accolto il ricorso dei contribuenti contro l'avviso di accertamento per IVA e IRAP 2005 e relativo atto di contestazione con cui l'Agenzia aveva riqualificato l'associazione in società di fatto perseguente scopo di lucro con conseguente recupero delle imposte predette e contraddittorio esteso ai soci.

-La CTP di Perugia non confermava la qualificazione della Fisiotraining in società di fatto, ma, pur riconoscendo la natura di associazione sportiva dilettantistica, riteneva che la stessa avesse erogato servizi anche nei confronti di non associati, non potendo usufruire del regime agevolato previsto dalla legge n.398 del 1991 - ai fini dell'esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili e della dichiarazione -

e riteneva quindi legittima la ricostruzione induttiva dei ricavi effettuata dall'Ufficio. Il giudice di primo grado inoltre accoglieva il ricorso anche quanto al costo per canoni di locazione-conduzione della sede della Fisiotraining per l'importo di Euro 66.000,00 e quanto al diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti documentati.

- La CTR riteneva invece non sussistessero i presupposti per la qualifica di associazione sportiva dilettantistica e confermava la riqualificazione della Fisiotraining in società di fatto operata dall'avviso di accertamento, in quanto i fruitori dei servizi resi non erano esclusivamente soci e, per accedere agli stessi, venivano pagate somme rapportate alla frequenza o ai servizi indipendentemente dalla qualifica di associato.
- Anche quanto al costo per canoni di locazione, il giudice d'appello accoglieva l'impugnazione principale dell'Agenzia, ritenendo fosse possibile riconoscere solo un minor costo per Euro 37.184,90 nell'anno di imposta, previsto nel contratto di locazione conduzione stipulato nel 2001, in assenza di prova di registrazione annuale attestante la variazione del canone annuale. Neppure la detrazione dell'IVA veniva riconosciuta alla Fisiotraining, in considerazione del fatto che non esistevano registri IVA presso la stessa.
- Avverso tale decisione hanno proposto ricorso per cassazione i contribuenti deducendo cinque motivi, che illustrano con memoria, cui l'Agenzia delle Entrate replica con controricorso.

#### **Ragioni di diritto**

- Con il primo motivo - ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.- i ricorrenti lamentano l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo, circa l'iter logico-giuridico ed argomentativo seguito dal giudice d'appello per giungere alla riqualificazione della Fisiotraining come società di fatto, ritenuta insufficiente in quanto non prenderebbe posizione su specifici documenti



prodotti dai ricorrenti attestanti la natura di associazione senza scopo di lucro della Fisiotraining.

- Il motivo è inammissibile, come eccepito in controricorso. Va rammentato che il vizio di motivazione sussiste solo se nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, sia riscontrabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia, e non può invece consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, perché la citata norma non conferisce alla Corte di Cassazione il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito al quale soltanto spetta individuare le fonti del proprio convincimento, e, all'uopo, valutarne le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, come nella specie (cfr. Cass. Sez. U. Sent. 5002 dell'11/06/1998, Cass. Sez. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16456 del 2013).
- Orbene, sono elementi formali non decisivi i documenti invocati dai contribuenti a sostegno del motivo, nello specifico lo Statuto, attestati di affiliazione ad unioni di associazioni sportive e attestati di partecipazione ad eventi sportivi e ulteriormente rielaborati nella memoria: non sono fatti e prove idonee a scalfire la logicità dell'argomentazione usata dalla CTR sulla questione della qualificazione della natura, associativa o di società di fatto, della Fisiotraining. Né i ricorrenti contestano le circostanze decisive alla base degli accertamenti in fatto condotti dalla CTR, ossia in primo luogo che i fruitori dei servizi resi non erano esclusivamente soci e, in secondo luogo, che per accedere agli stessi venivano pagate alla Fisiotraining somme rapportate alla frequenza o ai servizi indipendentemente dalla qualifica di associato. Ciò che viene richiesto con il mezzo è dunque una indebita rivalutazione di tali fatti, riservata al giudice del merito.

- Con il secondo motivo - ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- i ricorrenti censurano la violazione e falsa applicazione degli artt.39 d.P.R. n.600 del 1973 e 54 del d.P.R. n.633 del 1972, dell'art.109, comma 4, d.P.R. n.917 del 1986 e degli artt.1322, 1325, 1571, 1362 e ss. cod. civ., 2697 cod. civ., in ordine al mancato riconoscimento del costo sostenuto dalla Fisiotraining per il canone di locazione dell'immobile utilizzato come sua sede, in quanto l'importo di Euro 66.000 sarebbe dimostrato dalla registrazione contabile in capo alla locatrice Co.Ge.Sta. Srl. quale posta di fitto attivo attivo e corrispondentemente tassato.
- Con il terzo motivo - ai fini dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.- i ricorrenti deducono anche l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa il medesimo fatto già oggetto del precedente motivo, ossia essere stato l'esborso di Euro 66.000 per canoni di locazione provato tanto dalla documentazione contabile della Fisiotraining quanto dalla locatrice dell'immobile.
- I motivi possono essere affrontati congiuntamente, in quanto connessi, e sono inammissibili. Va ricordato al proposito che *«In tema di ricorso per cassazione, il principio di autosufficienza - prescritto, a pena di inammissibilità, dall'art. 366, comma 1, n. 3, c.p.c. - è volto ad agevolare la comprensione dell'oggetto della pretesa e del tenore della sentenza impugnata, da evincersi unitamente ai motivi dell'impugnazione: ne deriva che il ricorrente ha l'onere di operare una chiara funzionale alla piena valutazione di detti motivi in base alla sola lettura del ricorso, al fine di consentire alla Corte di cassazione (che non è tenuta a ricercare gli atti o a stabilire essa stessa se ed in quali parti rilevino) di verificare se quanto lo stesso afferma trovi effettivo riscontro, anche sulla base degli atti o documenti prodotti sui quali il ricorso si fonda, la cui testuale riproduzione, in tutto o in parte, è*

*invece richiesta quando la sentenza è censurata per non averne tenuto conto.» (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 24340 del 04/10/2018, Rv. 651398 - 01).*

-In ricorso non sono stati riportati i documenti indicati nei mezzi di impugnazioni, né risulta esistano e comunque non sono riprodotte le fatture corrispondenti al pagamento di Euro 66.000, importo superiore al canone annuo prevista nel contratto di locazione conduzione registrato. Ciò era necessario ai fini dell'individuazione della causale dell'eventuale pagamento e, financo, non sono stati neppure riallegati l'avviso di accertamento - atto con cui si è manifestata la pretesa fiscale - né il p.v.c. sottostante e neanche i pertinenti passaggi in essi contenuti ai fini dell'autosufficienza dei due motivi, e non è idonea la mera individuazione delle pagine del p.v.c. al fine di consentire al Collegio la ricostruzione adeguata del quadro probatorio.

-Con il quarto motivo - ai fini dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- i ricorrenti censurano la violazione e falsa applicazione dell'art.109, comma 4, d.P.R. n.917 del 1986 e dell'art.55 del d.P.R. n.633 del 1972 in ordine al disconoscimento del credito IVA relativo alle fatture d'acquisto pagate dalla Fisiotraining nell'anno d'imposta.

-Il ~~M~~otivo è fondato. Il Collegio non ignora che la Corte ha in passato, in una fattispecie simile, statuito come *«In tema di IVA, l'accertamento induttivo ex art. 55 del d.P.R. n. 633 del 1972 non determina l'automatica perdita del diritto alla detrazione dell'imposta assolta per rivalsa sugli acquisti di beni e servizi, atteso che l'onere di provare i crediti vantati, se non risultanti dalle dichiarazioni periodiche, può essere adempiuto con le modalità di cui all'art. 2724 c.c. ove l'allegata impossibilità di dimostrare con i mezzi ordinari l'IVA assolta in rivalsa sia conseguenza di un comportamento incolpevole. (Nella specie, la S.C. ha escluso che ricorresse una siffatta ipotesi, avendo la contribuente scelto di esercitare attività imprenditoriale sotto la veste solo apparente dell'associazione non riconosciuta ed essendosi, pertanto,*

*volontariamente posta nell'invocata situazione di impossibilità).*»  
(Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 25694 del 14/12/2016, Rv. 641946 - 02).

-Tuttavia, tale approccio merita di essere rimeditato alla luce del sopravvenuto insegnamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia, in particolare della sentenza 7 marzo 2018, *Dobre*, C-159/17 §§ 31, 34-35. Infatti, per giurisprudenza costante della Corte del Lussemburgo, il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo (sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016/614, punto 45).

-Il fatto di sanzionare l'inosservanza, da parte del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione (sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 63). Una diversa soluzione potrebbe imporsi qualora l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016/614, punto 46 e giurisprudenza ivi citata). Il diniego del diritto a detrazione dipende infatti più dalla mancanza delle informazioni necessarie ad accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali che dall'inosservanza di un requisito formale (v., in tal senso, sentenza dell'11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punti 44 e 45).

- Va dunque affermato nella presente fattispecie il seguente principio di diritto, cui il giudice del rinvio dovrà conformarsi ai fini del necessario accertamento in fatto: **«Il principio della neutralità dell’IVA come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in particolare dalla sentenza 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, esige che la detrazione dell’IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand’anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo, ma una diversa soluzione può imporsi qualora l’inosservanza di tali requisiti formali abbia l’effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.»**.
- Con il quinto motivo - ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - i ricorrenti deducono la violazione e falsa applicazione della legge n.398 del 1991 e dell’art.2697 cod. civ. in ordine al disconoscimento del diritto della Fisiotraining alle agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche.
- Il motivo non può trovare ingresso, in necessaria conseguenza dell’inammissibilità del primo motivo, e del conseguente permanere della *ratio decidendi* della sentenza impugnata che ha riqualificato l’associazione in società di fatto perseguente scopo di lucro.
- In conclusione, il ricorso va accolto per il quarto motivo di ricorso, rigettati i motivi primo, secondo, terzo e quinto, la sentenza impugnata dev’essere cassata con rinvio alla CTR dell’Umbria, in diversa composizione, in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, rigettati i motivi primo, secondo, terzo e quinto, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR dell’Umbria, in diversa composizione, in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite di legittimità.



Roma, Così deciso in data 11 febbraio 2020

Corte di Casazione - copia non ufficiale