

**Commissione tributaria regionale Lombardia sez. III - Milano, 19.02.2021, n. 702**

SENTENZA

- sull'appello n. 1235/2019 depositato il 15/03/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 275/2018 Sez: 3 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PAVIA

contro:

S. S. D. SRL

VIA C. N. 10 27058 V.

difeso da:

BUSIN MAURIZIO

VIA TRIVULZIO 30 20147 MILANO

e da

VIOLANTI EUGENIA

VIA SOPERGA N. 50 20127 MILANO

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PAVIA

CORSO MAZZINI 18 27100 PAVIA PV

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (omissis...) I.R.E.S.-ALTRO 2012

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (omissis...) IVA-ALIQUOTE 2012

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (omissis...) I.R.A.P. 2012

Appello avverso la sentenza n. 275/03/2018 della Commissione Tributaria Provinciale di Pavia.

Con atto di appello l'ufficio impugnava la sentenza sopra citata. I fatti vengono così riassunti.

Con l'avviso di accertamento n. (omissis...) notificato alla S. S. D. S.R.L. l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Pavia, previo disconoscimento del regime di favore previsto dalla L. n. 398 del 1991 riprendeva a tassazione una maggiore I.R.E.S. per euro 17.404,00 I.R.A.P. ed Iva rispettivamente per Euro 3.400,00 ed Euro 21.376,00, Ritenute per Euro 7.310,00 oltre sanzioni ed interessi.

In particolare, l'avviso di accertamento scaturiva dalla verifica fiscale condotta nei confronti della predetta società per il **periodo d'imposta 2012** dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, i cui esiti erano stati riportati nel PVC.

Nello specifico, dall'attività di verifica emergevano elementi quali:

- (i) uno svolgimento dell'attività secondo modalità prettamente commerciali;
- (ii) la distribuzione indiretta degli utili agli associati;
- (iii) la violazione degli obblighi di tracciabilità per importi superiori a Euro 516,46.

Pertanto, in conseguenza della decadenza dal regime agevolato, l'ufficio rideterminava i componenti positivi e negativi di reddito, come dettagliatamente indicato nell'avviso di accertamento, accertando un reddito d'impresa di Euro 63.358,79. Con lo stesso atto impositivo, inoltre, veniva accertata l'omessa effettuazione e versamento delle ritenute alla fonte sui compensi erogati per la somma di Euro 7.409,68.

Avverso l'avviso di accertamento la contribuente presentava ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Pavia chiedendone l'integrale annullamento. In particolare, nelle proprie difese la società, muovendo da una distorta rappresentazione dei fatti di causa, contestava i rilievi emersi in sede di verifica e riportati nell'atto impositivo avvalendosi, per lo più, di documenti non prodotti all'ufficio in fase di controllo.

L'ufficio si costituiva in giudizio con proprie controdeduzioni replicando punto per punto ai motivi di ricorso.

Il primo giudice accoglieva il ricorso e annullava l'atto impugnato.

La sentenza sopra citata, a giudizio dell'appellante ufficio, risultava essere molto stringata perché non aveva tenuto conto delle anomalie evidenziate soprattutto per quanto riguarda i riscontri concernenti l'attività commerciale che la società svolgeva. Vi era poi la conclamata distribuzione indiretta di utili, di cui la C.T.P. di Pavia non si era preoccupata minimamente di esaminare a fondo. Le doglianze poi si riferivano al fatto che, nella pronuncia qui gravata, non vi era alcun riferimento alla documentazione agli atti. In conclusione, per l'ufficio, il collegio di prime cure aveva reso una motivazione generica. Chiedeva la riforma totale della sentenza qui gravata, con vittoria di spese. Si costituiva in giudizio parte privata che controbatteva a tutte le osservazioni dell'appellante, sviluppando i vari punti del contenzioso. Concludeva il proprio atto di controdeduzioni chiedendo l'inammissibilità dell'appello spiegato dall'ufficio, in quanto, con lo stesso, parte appellante aveva ripercorso le proprie argomentazioni già svolte in primo grado, senza nulla aggiungere alle stesse. Chiedeva la conferma della pronuncia, con addebito a carico di controparte delle spese di giudizio.

L'udienza si è tenuta ai sensi del D.L. n. 137 del 2020, art. 27.

Il Collegio giudicante così decide. L'appello dell'ufficio viene accolto alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni.

Il fatto riguarda che, con l'avviso di accertamento n. (omissis...) notificato alla società, l'ufficio, previo disconoscimento del regime di favore previsto dalla L. n. 398 del 1991 riprendeva a tassazione dei costi sostenuti, meglio indicati in premessa. In particolare, l'avviso di accertamento veniva impugnato e il primo giudice accoglieva il ricorso e annullava l'atto, disponendo la compensazione delle spese di lite. L'ufficio appellava chiedendo la riforma della pronuncia stessa.

Ebbene, questo Giudice d'appello, ritenendo la pronuncia qui gravata non completa e non esaustiva, la riforma.

### **Sui riscontri relativi all'attività commerciale**

La C.T.P. non ha svolto alcuna osservazione specifica, non ha fatto riferimento alla documentazione agli atti, non l'ha commentata. Sul punto, il primo giudice ha reso una motivazione generica, non affrancata al caso di specie, ma usabile per qualsiasi fattispecie simile e/o analoga. L'art. 148 D.P.R. n. 917 del 1986 prevede espressamente al comma 3 la decommercializzazione delle attività rese dalle associazioni sportive dilettantistiche in diretta attuazione degli scopi istituzionali verso il 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".

In altri termini, la norma prevede la non imponibilità delle entrate istituzionali realizzate dall'ente, rispettivamente a fronte del versamento delle quote da parte degli associati e dei corrispettivi specifici incassati per le prestazioni rese verso i soci o tesserati a federazioni alle quali lo stesso è affiliato. Tuttavia, ai fini della fruizione delle disposizioni dettate dall'art. 148 comma 3 alle società di capitali senza fine di lucro, il citato documento di prassi richiede inequivocabilmente che i destinatari delle attività siano "tesserati dalle rispettive organizzazioni sindacali".

Da questo punto di vista, risulta dagli atti di causa che i verificatori, esaminando la documentazione contabile prodotta dalla parte, **non hanno potuto far altro che constatare l'impossibilità di individuare i destinatari delle attività istituzionali svolte dalla società.**

Come riportato agli atti, in corso di verifica era stata riscontrata la mancata indicazione nelle ricevute acquisite del destinatario della prestazione. Tale circostanza aveva impedito di verificare la concreta applicabilità del trattamento fiscale di favore previsto dall'art. 148 comma 3 del TUIR, perché non consentiva di rilevare con certezza se l'importo fosse attribuibile a un soggetto rientrante nelle condizioni agevolative previste dalla normativa fiscale. **Vi erano delle anomalie come quella rilevabile dalle ricevute di cui all'allegato n. 8 del PVC, in cui si passava, a titolo d'esempio, dalla ricevuta n. 858 del 5/10/2012 alla n. 359 del 5/10/2012.** Era stato evidenziato che in alcuni casi, come, a titolo di esempio, per i sig.ri C. F. e M. V., l'indicazione del numero di tessera mancasse del tutto.

Vi era di più: la tessera n. 143330 nel prospetto era intestata alla sig.ra M. V., mentre nell'elenco dei tesserati risultava rilasciata alla sig.ra M. M.. In realtà, per le descritte irregolarità riscontrate, questo

Giudice d'appello conclude, per quanto documentato, che in capo alla società ricorrente non sussistevano le condizioni per l'applicazione delle disposizioni di favore ex comma 3 art. 148 TUIR, con conseguente necessaria riconduzione dei proventi in esame ad attività esclusivamente commerciali.

### **Sulla distribuzione indiretta di utili**

Un profilo non valutato dai giudici di prime cure, che hanno ommesso di pronunciarsi su di esso, è il rilievo concernente la sussistenza, di una palese distribuzione indiretta di utili, vietata dalla normativa di riferimento.

Questo Collegio d'appello si riporta all'art. 90, comma 18, della L. n. 289 del 2002 che impone alle associazioni sportive dilettantistiche che vogliono usufruire dei benefici fiscali previsti dalla legge l'obbligo di inserire nello statuto "*l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette*". Clausole, queste ultime, che hanno essenzialmente la finalità di assicurare l'ordinamento interno a base democratica dell'ente, in aggiunta appunto all'assenza del fine di lucro.

Ebbene, nell'ambito del controllo fiscale, i verificatori avevano riscontrato una distribuzione indiretta di utili a favore del socio fondatore, sig.ra C. M. e del sig. G. M., amministratore unico della società e rappresentante legale. **Ora, è oltremodo evidente come tale previsione risulti perfettamente aderente al caso di specie dove i soggetti più volte citati hanno cumulato diversi compensi percepiti per svariate ragioni e per importi tutt'altro che trascurabili, così da eludere il divieto di distribuzione degli utili.**

Il socio fondatore, C. M., oltre ad aver percepito a titolo di istruttrice l'importo di Euro 7.500,00, aveva cumulato la somma di Euro 2.100,00 a titolo di spese di viaggio.

Il socio fondatore, G. M. e anche amministratore della società, aveva percepito rispettivamente la somma di Euro 7.500,00 per l'incarico di istruttore, cumulata con l'importo di Euro 11.531,57 incassato a titolo di spese di viaggio, in aggiunta ad 13.300,00 erogatogli per il noleggio delle attrezzature per un importo complessivo ricevuto dalla società nell'annualità accertata pari ad Euro 32.331,57. **Il cumulo di tali erogazioni in capo ai soggetti citati, il ruolo di vertice ricoperto dagli stessi all'interno della società e, soprattutto l'entità delle somme corrisposte, denotano inequivocabilmente una chiara ipotesi di distribuzione indiretta degli utili, con la perdita del trattamento fiscale di favore previsto dalla L. n. 398 del 1991.**

Anche sui rimborsi spese, le irregolarità svolte dalla società erano di importi elevati.

La legge stabilisce che i rimborsi devono essere preventivamente previsti e autorizzati dall'associazione o nel caso di specie dalla società. Inoltre, l'ammontare del rimborso deve essere congruo e idoneo a costituire un compenso mascherato, tale da far presupporre una forma di distribuzione indiretta di utili o altre ipotesi di aggiramento della normativa fiscale.

A nulla rileva al riguardo, che una parte delle spese sostenute dallo stesso si riferiscano all'annualità precedente, posto che ai fini dell'aggiramento del divieto di distribuzione indiretta degli utili, ciò che conta è che uno dei soci fondatori ed il rappresentante legale della società abbiano ricevuto nell'annualità accertata somme asseritamente derivanti da rimborsi spese, palesemente non congrue e non sufficientemente documentate. L'ufficio, nei propri controlli aveva rilevato che nessun importo era stato dichiarato da G. M. quale reddito diverso conseguente a tale operazione.

La corresponsione di tali somme ad uno dei soci fondatori ed all'amministratore della società, secondo le modalità sopra descritte, hanno integrato chiaramente una ipotesi di distribuzione indiretta degli utili.

Sulla tracciabilità dei pagamenti di importo superiore a Euro 516,46

Anche su questo punto, il primo giudice si è espresso in modo non convincente e alquanto succinto. Risulta dagli atti del fascicolo processuale che sul conto corrente della società erano state riscontrate movimentazioni che violavano le prescrizioni del citato art. 25 della L. n. 398 del 1991.

Il rilievo effettuato dall'ufficio risulta corretto e risulta oltremodo pretestuosa la tesi della contribuente secondo cui l'obbligo di tracciabilità non si applicherebbe a versamenti "cumulativi" effettuati al solo fine di evitare uno spreco di tempo nel doversi recare tutti i giorni in banca.

Tale fantasiosa interpretazione trova una smentita non superabile nel contenuto dispositivo dell'art.25 il quale prevede per gli Enti, come quello in esame, precise modalità per l'effettuazione dei versamenti e dei pagamenti superiori alla soglia menzionata.

Sul punto, a nulla vale il pretestuoso riferimento alle ricevute allegate al PVC le quali attesterebbero, secondo la ricostruzione della società appellata, incassi per importi inferiori alla soglia di legge, poi versati cumulativamente.

Difatti, rispetto ai numerosi versamenti in contanti per importi anche fino ad Euro 3.000,00, le poche ricevute allegate al PVC non documentano alcunché.

Questo Collegio giudicante di seconde cure non condivide affatto la circostanza che i giudici di prima istanza abbiano derubricato il comportamento della società ritenendolo comprensibile o, per usare la stessa terminologia del primo giudicante, "credibile" introducendo la possibilità di violare pacificamente la normativa prevista in materia di enti no profit che richiede, invece, un rispetto puntuale delle regole al fine di rendere trasparente la gestione di enti che godono di numerosi vantaggi fiscali.

### **Sulla ricostruzione dei ricavi**

Con questa ripresa vengono racchiuse le eccezioni sollevate nel primo grado di giudizio che purtroppo non hanno costituito oggetto di particolare valutazione nella pronuncia impugnata. Tutto si incentra sulla presunta inesistenza per la società appellata, grazie all'opzione per il regime di cui alla L. n. 398 del 1991, dell'obbligo contabile dell'indicazione dei dettagli delle esistenze iniziali e delle rimanenze finali di magazzino. Già in sede di verifica, si legge negli atti di causa, che

l'ufficio aveva avuto modo di sottolineare come l'assenza di un dettaglio delle rimanenze iniziali e finali, pur non contravvenendo all'obbligo di istituzione di una contabilità di magazzino, integrava comunque una irregolarità contabile, nella misura in cui non consentiva l'individuazione della merce effettivamente destinata alla rivendita o utilizzata per la somministrazione. I verificatori, giustamente, avevano provveduto alla ricostruzione analitico - induttiva dei ricavi utilizzando, tra l'altro, anche le informazioni rese in sede di contraddittorio dallo stesso rappresentante legale.

Tale ricostruzione svolta dall'ufficio era assolutamente legittima e immune dalle censure sollevate dalla società circa un'indimostrata destinazione di parte dei prodotti (gadget, magliette, bevande, integratori) ad un uso interno gratuito. Così com'è assolutamente indimostrato sul piano documentale l'utilizzo, in sede di ricostruzione, di prezzi praticati in anni antecedenti a quello sottoposto a verifica. Sul punto le argomentazioni adottate dalla società risultano essere dilatorie.

Ebbene, questo Giudice di seconde cure ha dimostrato che quello di primo grado ha ommesso di prendere in considerazione i rilievi e le riprese più importanti evidenziati dall'ufficio in merito alla sussistenza di una distribuzione indiretta di utili, ed altro ancora, che di per sé, legittimano la revoca dei benefici previsto dalla L. n. 398 del 1991. Infatti, come emerso in sede di verifica, i requisiti previsti per accedere alle agevolazioni per gli enti sportivi dilettantistici, pur formalmente recepiti nello Statuto dell'Ente erano stati disattesi nella gestione quotidiana dell'associazione, odierna appellata, la quale risultava assimilabile perfettamente ad una qualsiasi impresa commerciale, ivi compresa la distribuzione degli utili, espressamente vietata dalla legge. Il primo giudice, pur avendo ritenuto esistenti le anomalie, non le ha ritenute rilevanti ai fini del disconoscimento della qualifica di ente non profit e l'atteggiamento "buonista", assunto dal primo giudicante, contrasta con il costante ed univoco orientamento della giurisprudenza di legittimità che dimostra, invece, particolare attenzione a che la normativa sia rispettata in modo puntuale.

I benefici previsti dall'articolo 148 del Tuir ai fini delle imposte sui redditi e, ai fini, Iva, ex articolo 4, D.P.R. n. 633 del 1972, poggiano, infatti, sul rispetto di alcuni imprescindibili principi il cui onere probatorio incombe sul contribuente, che è tenuto a dimostrare la sussistenza di tutti i presupposti richiesti ex lege per il trattamento agevolativo, in quanto derogatorio della disciplina di carattere generale (Cassazione, ordinanze 21119/2018, 10393/2018, 23167/2017, e sentenza 16449/2016). Ciò in quanto, affinché un'associazione sportiva dilettantistica possa beneficiare delle agevolazioni fiscali previste in materia di I.V.A. e IRES, rispettivamente dall'articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 e dall'articolo 148 del D.P.R. n. 917 del 1986, non è sufficiente la sua astratta appartenenza a una delle categorie previste da tali norme, ma è necessario che essa dia prova di svolgere la propria attività nel pieno rispetto di tutte le prescrizioni da esse imposte (Cassazione, sentenza 8623/2012). In altri termini, gli enti di tipo associativo possono godere del previsto trattamento agevolato a condizione non solo dell'inserimento nei loro atti costitutivi e negli statuti di tutte le clausole dettagliatamente indicate nell'articolo 5 del D.Lgs. n. 460 del 1997, ma anche dell'accertamento che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse (Cassazione, sentenza 11456/2010).

Il principio è stato, tra l'altro, confermato con ordinanza n. 23228 del 4 ottobre 2017 (udienza 20 luglio 2017).

Sono queste le ragioni per le quali la sentenza qui impugnata viene riformata in toto.

Spese del giudizio

Le spese del giudizio seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

- accoglie l'appello dell'ufficio. Condanna parte soccombente alle spese che quantifica in Euro 2.000,00 (duemila/00).

Milano, il 14 dicembre 2020.