

Cassazione: per dimostrare la non commercialità dell'associazione non basta il richiamo allo statuto

di Guido Martinelli e Marta Saccaro

Non basta appellarsi al **contenuto dello statuto** per dare la prova che l'associazione sportiva dilettantistica non svolga attività commerciale ed evitare così l'accertamento induttivo. Questo, in sintesi estrema, è il principio espresso dalla V sezione della Corte di Cassazione con la sentenza n. 24898, pubblicata il 6 novembre 2013.

L'onere della prova

La pronuncia riprende un orientamento ormai consolidato della Suprema Corte, in base al quale gli enti di tipo associativo possono godere del **trattamento agevolato** ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA a condizione non solo dell'**inserimento**, nei loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le **clausole** dettagliatamente **previste dalla normativa** ma **dell'effettivo rispetto, nella realtà, delle condizioni poste dai documenti costitutivi**. In caso di contestazione, **l'ente deve essere in grado di dimostrare che la propria attività si svolge, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nello statuto**. Tale dimostrazione deve mettere il giudice di merito nella condizione di accertare le **effettive modalità di svolgimento dell'attività** al fine di confutare la ricostruzione effettuata dall'ufficio accertatore.

In buona sostanza, la sentenza sottolinea come gli enti di tipo associativo **non godano di uno status di extrafiscalità, che li esenta per definizione da ogni prelievo fiscale**, potendo anche le associazioni senza fini di lucro svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale. La Suprema Corte fa notare che il disposto del Testo Unico delle Imposte sui redditi secondo il quale le attività svolte dagli enti associativi a favore degli associati non sono considerate commerciali e le quote associative non concorrono a formare il reddito complessivo costituisce una **deroga alla disciplina generale**: di conseguenza, secondo la Cassazione, **l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, secondo i principi stabiliti dall'art. 2697 del Codice civile**.

Richiamando ad esempio precedenti pronunce, la Suprema Corte osserva come per contrastare l'affermazione secondo la quale i soci della palestra venivano di fatto trattati come semplici clienti di un imprenditore l'associazione ricorrente avrebbe dovuto fornire la prova contraria della natura non commerciale dell'attività svolta, prova che non poteva

essere desunta dal solo statuto sociale attestante l'assenza del fine di lucro (Cass. n. 22598 e n. 16032 del 2005, n. 8623 del 2012).

La legittimità dell'accertamento induttivo

La sentenza delinea anche aspetti procedurali relativi alle modalità di svolgimento degli accertamenti nei confronti di enti non commerciali. In particolare, secondo la Suprema Corte, è **legittimo il comportamento dell'Ufficio accertatore che, ravvisato nell'associazione lo svolgimento di attività commerciale e rilevata la conseguente mancata tenuta delle scritture contabili obbligatorie ha determinato il reddito d'impresa con il criterio dell'accertamento induttivo** previsto dal comma 2 dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973.

Questo monito dovrebbe fare riflettere attentamente molti enti associativi che, dando per scontata la natura istituzionale della propria attività, omettono di tenere registrazioni contabili di qualsiasi tipo. Tale prassi risulta estremamente pericolosa nel momento in cui, in caso di accertamento, l'ufficio dovesse contestare la natura non commerciale dell'ente e conseguentemente rilevasse **l'omissione di tutti gli adempimenti contabili e dichiarativi**. In tale circostanza, come anche ricordato dalla sentenza in commento, **l'accertamento induttivo** abilita a determinare "il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, con facoltà di avvalersi di presunzioni prive dei requisiti [di gravità, precisione e concordanza] di cui alla lettera d)" del comma 1 dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973.

Posto quindi che nel caso in cui si disconoscesse la "scelta" in merito alla natura fiscale (ente non commerciale o ente commerciale) operata dall'associazione, la tenuta di una prima nota di cassa e, soprattutto, di un **rendiconto annuale** da parte dell'ente soggetto a controllo potrà, però, consentire di "orientare" la verifica, inducendo gli addetti al controllo – che pure ne avrebbero facoltà - a non prescindere dalle risultanze contabili soprattutto se queste sono esattamente giustificate dalla apposita documentazione.

La scelta del regime fiscale non può dipendere dall'accertamento ma deve essere una valutazione preventiva dell'ente

Emerge quindi ancora una volta, anche alla luce delle conclusioni cui perviene la sentenza in commento, quanto sia **determinante che l'ente faccia una profonda valutazione preventiva dell'attività svolta e delle modalità con le quali viene svolta**, al fine di adeguare la stessa ai precetti dello statuto oppure, dove ciò non fosse possibile, a valutare l'opportunità di modificare il proprio regime fiscale (con i conseguenti adempimenti).