



17026.21

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Federico Sorrentino	· Presidente -	Oggetto
Riccardo Guida	· Consigliere -	R.G.N. 10665/2014
Francesco Federici	· Consigliere -	Cron. 17026
Luigi D'Orazio	· Consigliere Rel. -	CC - 13/4/2021
Filippo D'Aquino	· Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

2518  
/ 321  
sul ricorso iscritto al n. 10665/2014 R.G. proposto da  
Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato e presso i cui uffici  
domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12

- ricorrente -

contro

Centro Ippico Valle delle Azalee, in persona del legale rappresentante pro  
tempore,

-intimato -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 177/7/2013, depositata il 19 novembre 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 aprile 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

**RILEVATO CHE:**

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello principale proposto dal Centro Ippico Valle delle Azalee nonché l'appello incidentale della Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n.169/29/2012), che aveva accolto solo in parte il ricorso presentato dal contribuente contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate per l'anno 2007, avendo disconosciuto la qualifica di ente non commerciale dell'associazione dilettantistica. In particolare, il giudice d'appello evidenziava, per quanto ancora qui rileva, che l'Agenzia aveva riscontrato, tramite processo verbale di constatazione, la presenza nel centro ippico di un elevato numero di cavalli (n. 294), con ingenti spese sostenute per il loro mantenimento giornaliero, oltre a due istruttori federali per lo svolgimento delle lezioni. Inoltre, la custodia di cavalli di proprietà di terzi, anche se associati, non rientrava nei fini istituzionali dell'associazione, sicché i corrispettivi ricevuti dovevano essere fatturati. Confermava, però, la rideterminazione operata dai giudici di prime cure in relazione ai ricavi, in quanto non potevano essere considerati ricavi le quote associative e le lezioni di equitazione rese in favore degli associati, mentre vi rientravano, ma in misura ridotta rispetto a quanto stabilito dall'ufficio, le remunerazioni richieste per il mantenimento dei cavalli di proprietà per la quota ricalcolata di euro 390,00 mensili. L'Ufficio avrebbe poi potuto ricostruire altri costi sostenuti per la partecipazione a competizioni agonistiche accedendo al sito FISE e verificando la posizione di ogni singolo associato. Anche la ripartizione dei costi e dei ricavi tra attività istituzionale e attività commerciale era corretta.
2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.
3. Resta intimato il contribuente.

## CONSIDERATO CHE:

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenda delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione degli articoli 149, 81 e 55 Tuir e dell'art. 13 d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.", in quanto il giudice d'appello, confermando la sentenza di primo grado, pur ritenendo prevalente l'attività commerciale rispetto a quello istituzionale, nella misura, rispettivamente, del 52 e del 48%, ha ritenuto, però, che anche il recupero a tassazione dei relativi ricavi dovesse avvenire nella medesima percentuale, escludendo quindi dalla tassazione i ricavi derivanti dall'attività istituzionale. Tuttavia, proprio in ragione della condivisione di quanto già accertato dal giudice di prime cure, in ordine alla prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quello istituzionale, il giudice d'appello avrebbe dovuto applicare correttamente l'art. 149 del d.P.R. n. 917 del 1986, che prevede che "indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta di imposta". Inoltre, l'art. 81 del d.P.R. n. 917 del 1986 stabilisce il principio per cui tutti i redditi percepiti dagli enti commerciali residenti si considerano redditi di impresa. Pertanto, ogni provento conseguito dalla contribuente avrebbe dovuto essere assoggettato a tassazione ai sensi degli articoli 55 del d.P.R. n. 917 del 1986 e 13 del d.P.R. n. 633 del 1972, come correttamente emergeva dall'avviso di accertamento. Al contrario, la Commissione regionale ha effettuato una vera e propria ripartizione tra costi e ricavi dell'attività istituzionale e commerciale, sottoponendo a tassazione solo quelli afferenti alla seconda tipologia; ma se, come accertato in concreto, l'attività prevalente esercitata dal Centro Ippico Valle delle Azalee, non era quella associativa ma quella commerciale, tutte le remunerazioni ricevute, comprese le quote associative le lezioni rese in favore degli associati, dovevano essere sottoposta a tassazione.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Trova applicazione, anzitutto, l'art. 149, primo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986 (perdita della qualifica di ente non commerciale), il quale prevede che "indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente

non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta".

Trattasi di norma generale, applicabile a tutti gli enti non commerciali inseriti nel Capo III delle d.P.R. n. 917 del 1986 (enti non commerciali residenti), disciplinati dagli articoli 143-150 del medesimo d.P.R.

L'art. 148, comma primo, del d.P.R. n. 917 del 1986 (enti di tipo associativo), dispone che "non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo".

L'art. 148, comma secondo, prevede, poi, che "si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'art. 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali hanno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità".

L'art. 148, comma terzo, chiarisce che "per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso 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 nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

1.3.L'art. 73, quarto comma, d.P.R. 917 del 1986, stabilisce che "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente di scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Pertanto, l'art. 149 del d.P.R. n. 917 del 1986, deve essere letto unitamente all'art. 73, comma quarto, del medesimo d.P.R., consentendo di verificare in termini non solo formali la natura del soggetto così come "dichiarata" nell'atto costitutivo o nello statuto. Occorre, infatti, accertare in concreto l'effettiva attività esercitata dall'ente, non essendo sufficiente la valutazione dei meri indici formali. Si è chiarito, in dottrina, che mentre l'art. 73, comma quarto, del d.P.R. n. 917 del 1986, opera sul piano della qualificazione dell'ente dall'esterno dell'insieme di norme dedicate agli enti non commerciali, gli indici quantitativi di cui all'art. 149 dello stesso d.P.R. operano all'interno di tale sistema, quindi trovano applicazione solo dopo che l'ente è già stato qualificato (provvisoriamente) come non commerciale.

Gli indicatori della commercialità dell'ente, di cui al comma secondo dell'art. 149 del d.P.R. n. 917 del 1986, il cui superamento non comporta necessariamente la perdita della qualifica di ente non commerciale, sono solo indizi da valutare unitamente con altri all'interno di un giudizio più articolato sul ruolo assegnato alle attività commerciali nel complessivo panorama delle varie attività posta in essere dall'ente. Con riferimento al parametro che poggia sui ricavi derivanti da attività commerciale, il raffronto va effettuato tra i componenti positivi del reddito di impresa e le entrate derivanti dalle attività istituzionali, da quantificare al valore normale, in quanto i beni o le prestazioni afferenti alle attività istituzionali possono anche essere cedute gratuitamente o per corrispettivi non remunerativi dei fattori produttivi impiegati. Inoltre, anche con riguardo alle spese, il raffronto va operato tra le spese inerenti all'attività commerciale e la somma di tutte le restanti spese.

La perdita della qualifica di ente non commerciale si applica anche agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche ed alle associazioni sportive

dilettantistiche, ai sensi del comma quarto dell'art. 149 del d.P.R. n. 917 del 1986, ove si prevede che "le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche". Ciò, però, nel senso, come chiarito da questa Corte (Cass., sez. 5, 14 gennaio 2021, n. 526), che anche gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche e le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale, ma soltanto se l'esercizio prevalente di attività commerciale perdura per più di un periodo di imposta, e non solo per un unico periodo di imposta, come per gli altri enti non commerciali. Per le associazioni sportive dilettantistiche, l'ambito applicativo del comma quarto dell'art. 149 del d.P.R. n. 917 del 1986 è stato esteso dal comma 11 dell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

1.4. Nella specie, con accertamento di fatto, non censurabile in questa sede, il giudice d'appello, confermando quanto stabilito già dal giudice di prime cure, ha affermato che l'ente Centro Ippico Valle delle Azalee ha svolto attività commerciale prevalente sull'attività istituzionale ("nel merito dell'accertamento e in relazione alla ricostruzione dei maggiori ricavi e al disconoscimento della qualità ente non commerciale si osserva che, nel caso specifico, a fronte degli elementi sottolineati dall'amministrazione, prima nel PVC e poi nell'atto impositivo, e costituiti dalla verifica del numero di cavalli presenti nel centro ippico, il numero degli associati, le quote associative minime versate da questi ultimi e le spese sostenute per il mantenimento giornaliero degli equini, la contribuente non ha potuto contrastare le evidenze con adeguate prove documentali"). Inoltre, il giudice d'appello ha anche sottolineato che il centro ippico "custodisce un numero rilevante di cavalli, ha 294 associati in gran parte minorenni, ha due istruttori federali per lo svolgimento delle lezioni e ha cavalli di proprietà". Ha aggiunto poi che "il ricovero di cavalli di proprietà di terzi, anche se associati, non rientra nei fini istituzionali dell'associazione e non i corrispettivi ricevuti dovevano essere regolarmente fatturati".

1.5. Del resto, quanto affermato dal giudice d'appello trova piena conferma in quanto riportato nell'avviso di accertamento, i cui contenuti sono trascritti all'interno del ricorso per cassazione. I ricavi complessivi dell'attività

provenivano infatti dal servizio di "scuderizzazione" (€ 486.720,00), mentre i ricavi derivanti dalle quote associative erano di euro 29.400,00 ed i ricavi da lezioni di equitazione erano di euro 202.176,00. Risulta, quindi, evidente che l'attività principale svolta era proprio quella commerciale.

1.6. Infatti, l'art. 149, secondo comma, prevede che "ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:a) prevalenza delle immobilizzazioni relativi all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese".

1.7. Sul punto, comunque, l'accertamento compiuto sia in primo grado che in sede di appello è confluito nel giudizio di svolgimento di un'attività commerciale prevalente rispetto all'attività istituzionale.

Invero, per questa Corte, in tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dall'art. 111 (ora 148) del d.P.R. n. 917 del 1986 in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale dell'affiliazione alle federazioni sportive ed al Coni (Cass., sez. 5, 5 agosto 2016, n. 16449).

Si è anche chiarito che, in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), gli enti di tipo associativo non godono di una generale esenzione da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fini di lucro - come si evince dall'art. 111, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo applicabile "ratione temporis"; ora 149) - svolgere attività a carattere commerciale; il citato art. 111, comma 1 (ora 149) - in forza del quale le attività a favore degli associati non sono considerate commerciali e le quote associative non concorrono a

formare il reddito complessivo - costituisce, d'altro canto, deroga alla disciplina generale, fissata dagli artt. 86 e 87 del medesimo d.P.R. (ora 72 e 73), secondo cui l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche, con la conseguenza che l'onere di provare i presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c. (Cass., sez. 5, 4 ottobre 2017, n. 23167).

1.8. L'errore commesso dal giudice d'appello, come pure da quello di prime cure, è stato, però, quello di distinguere, una volta accertata la qualifica di attività commerciale dell'ente, ai fini del pagamento delle imposte, i ricavi da attività commerciale, assoggettata d'imposta, e quelli da attività istituzionale, esentati dalla stessa.

Invero, in conseguenza della perdita della qualifica di ente non commerciale, la modalità di determinazione del reddito per l'intero periodo di imposta è quella propria degli enti commerciali ex art. 73, primo comma, lett. b, d.P.R., 917/1986 ("gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"). In tal caso ogni entrata viene attratta nella categoria del reddito di impresa, con l'obbligo di annotare dell'inventario, di cui all'art. 15 del d.P.R. n. 600 del 1973, tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente. Tale iscrizione deve essere effettuata entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica. Quanto, poi, gli obblighi contabili, l'ente è tenuto a predisporre un prospetto delle attività e delle passività da redigere con i criteri di cui al d.P.R. n. 689 del 1974, nonché ad attivare le scritture contabili di cui agli articoli 14 e seguenti del d.P.R. n. 600 del 1973.

1.9. Si verifica, quindi, con la perdita della qualifica di ente non commerciale, l'attrazione di ogni entrata alla categoria del reddito di impresa, con applicazione degli articoli 55 e 81 del d.P.R. n. 917 del 1986.

Infatti, ai sensi dell'art. 55, primo comma, del d.P.R. citato, "sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali". Ai sensi dell'art. 81, del medesimo d.P.R. (reddito complessivo), "il reddito complessivo della società e degli enti commerciali di cui alle lettere a e b, del comma 1,



dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione”.

Si chiarisce, con quest'ultima disposizione che la qualificazione del reddito non è determinata dalla oggettiva rilevanza della natura della fonte da cui proviene, né dal contenuto dell'attività svolta, ma solo dalla qualificazione soggettiva del produttore, ossia dal nesso di collegamento dell'attività esercitata con lo specifico assetto organizzativo. Infatti, la natura commerciale dell'organizzazione denota l'esistenza di una struttura predisposta allo svolgimento di attività commerciale, idonea quindi a realizzare atti della medesima natura, con altri soggetti commerciali. Ciò perché la tutela dell'interesse al gettito fiscale costituzionalmente rilevante giustifica la presunzione assoluta dell'esistenza del connotato di commercialità dell'attività svolta dai soggetti organizzati in forma societaria.

Del resto, questa Corte, in relazione ad una vicenda analoga, che aveva coinvolto un centro ippico, quale associazione sportiva dilettantistica equestre, ha affermato che, una volta “accertata la natura commerciale dell'attività esercitata, è affatto coerente che siano stati conteggiati fra i ricavi anche le quote associative” (Cass., sez. 5, 8 giugno 2011, n. 12449, in motivazione). Ovviamente, con detrazione delle spese ordinarie di gestione, qui avvenuta, come risulta dall'avviso di accertamento ritualmente trascritto.

Del tutto correttamente, dunque, l'Agenzia delle entrate nell'avviso di accertamento ha considerato come ricavi, sia quelli derivanti dalle quote associative pari ad euro 29.400,00, sia quelli derivanti dalle lezioni di equitazione, pari ad euro 202.176,00, sia quelli derivanti dal servizio di scuderizzazione, pari ad euro 486.720,00, per un totale di euro 718.296,00. Anche i costi complessivi sono stati valutati, quanto agli acquisti per il mantenimento dei cavalli e per la struttura, in euro 212.216,00, e per stipendi, in euro 56.715,00, oltre contributi previdenziali per euro 10.188,00, per un totale di euro 279.119,00; sicché per l'anno 2007, sono state accertate operazioni imponibili non dichiarate pari ad euro 718.296,00, pari all'importo dei ricavi ricostruito dai verbalizzanti, mentre il reddito di impresa è stato determinato in euro 439.177,00, determinato sulla base dei maggiori ricavi e

riconoscendo come deducibili i costi documentati delle fatture di acquisto per euro 212.216,00, oltre al costo riferito al personale per euro 66.903,00.

1.10. La questione in ordine alla sussistenza della qualifica di ente commerciale dell'Associazione è stata decisa, ormai, in via definitiva, non essendo stata impugnata sul punto la decisione del giudice di appello. Né dagli atti di causa emerge che la prevalenza dell'attività commerciale si sia verificata soltanto per un anno di imposta, ossia nell'anno 2007. Dall'avviso di accertamento, anzi, risulta che l'associazione abbia "operato come un vero e proprio ente commerciale e, come tale assunto le vesti di una vera e propria impresa". Si è precisato che il valore delle quote associative e delle lezioni di cui usufruiscono i soci, è nettamente inferiore rispetto ai proventi derivanti dall'attività svolta nei confronti degli associati proprietari di cavalli. L'attività di ricovero e scuderizzazione dei cavalli, qualificate ai sensi dell'art. 148, secondo comma, come attività commerciale, ha determinato ricavi prevalenti rispetto al valore normale delle cessioni e prestazioni afferenti l'attività istituzionale (cfr. avviso di accertamento trascritto nel ricorso per cassazione).

Sulla natura commerciale dell'ente, in quanto prevalente, non v'è stato né appello incidentale né ricorso incidentale per cassazione da parte dell'ente.

2. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà adeguarsi al seguente principio di diritto: "in caso di perdita della qualifica di ente non commerciale da parte di un'associazione sportiva dilettantistica, ex art. 149 del d.P.R. n. 917 del 1986, per la prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella istituzionale, per almeno due periodi di imposta, tutti i proventi dell'ente devono essere assoggettati a tassazione come reddito di impresa, ai sensi degli art. 55 e 81 del d.P.R. n. 917 del 1986, compresi quelli derivanti da attività non commerciale, come le quote associative e le lezioni equestri svolte in favore dei soci, senza corrispettivi specifici, non potendosi distinguere i proventi da attività istituzionale da quelli derivanti dalla attività commerciale prevalente".

La Commissione regionale provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 aprile 2021

Il Presidente

Federico Sorrentino



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 16 GIU 2021

EL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Dott.ssa Emilia Sergi

