Sentenza del 09/05/2018 n. 11048 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (I.R.P.E.G.) - ENTI NON COMMERCIALI - IN GENERE Enti non commerciali - Benefici di cui all'art. 143 del TUIR - Presupposti ed onere probatorio.

Massima:

In tema di imposte sui redditi, l'applicazione della franchigia di cui all'art. 143 del TUIR presuppone che l'attività sia svolta da un ente qualificabile come non commerciale: in applicazione delle regole generali desumibili dall'art. 2697 c.c., l'onere di provare la sussistenza dei presupposti per fruire di detto beneficio da parte di colui il quale lo invoca, senza che sia a tal fine sufficiente allegare lo statuto dell'ente.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria provinciale di Bergamo respingeva l'impugnazione proposta da Centro Sportivo XXXX , nonchè da P.G. e F.B., gestori del Centro, avverso gli avvisi di accertamento per gli anni 1998-2004, con cui, qualificata l'associazione quale ente commerciale, venivano recuperati a tassazione Euro 754.184,45 a titolo di Irpeg (Irpef per il 1998), Irap e Iva, oltre sanzioni amministrative.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello dei contribuenti.

L'associazione Centro Sportivo XXXX, P.G. e F.B. ricorrono per cassazione sulla base di diciotto motivi, illustrati da memoria.

L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso.

Motivi della decisione

Va disattesa l'istanza di riunione, non sussistendone i presupposti.

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 143, comma 1, (già art. 108) T.U.I.R., in rapporto di genere a specie con l'art. 148, comma 3, (già art. 111) T.U.I.R., in combinata lettura con l'art. 2195 c.c..

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione sulla verifica dei presupposti di ammissione alla franchigia fiscale ex art. 143, comma 1, T.U.I.R., avuto riguardo allo svolgimento di prestazioni (di palestra) non riconducibili all'art. 2195 c.c., in assenza di una specifica organizzazione e in rapporto di perequazioni tra costi e corrispettivi.

1.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, illogica motivazione in relazione al medesimo rilievo di cui al motivo che precede per aver il giudice d'appello fatto riferimento al mancato rispetto delle regole di democrazia interna di cui all'art. 148, comma 8, T.U.I.R..

2. I motivi, da esaminare unitariamente in quanto logicamente connessi, sono infondati.

I contribuenti lamentano, in sostanza, che la CTR abbia ritenuto che, in caso di esclusione dei presupposti per fruire delle agevolazioni ex art. 148 T.U.I.R., non fosse neppure possibile fruire del generale regime di cui all'art. 143, comma 1, T.U.I.R., il quale, invece, riconosce indistintamente a tutti gli enti non commerciali, ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, una franchigia fiscale minima; in tale evenienza, infatti, non sarebbero riconoscibili solamente i maggiori benefici discendenti dall'art. 148 cit. per mancata osservanza delle relative condizioni.

Evidenziano, quindi, che il giudice d'appello ha ingiustificatamente ed immotivatamente ritenuta precluso l'applicabilità del regime ex art. 143, comma 1, T.U.I.R. pur a fronte di attività istituzionale, di "palestra", non riconducibile all'art. 2195 c.c. e in mancanza di specifica organizzazione d'impresa.

3. Appare opportuno, invero, inquadrare preliminarmente la questione.

3.1. L'art. 73 (già art. 87), comma 1, lett. c, T.U.I.R. contempla tra i soggetti passivi Ires, accanto alle società, gli enti non societari che suddivide in due categorie: enti commerciali ed enti non commerciali, distinguendoli sulla base di un aspetto sostanziale, ossia il tipo di attività principale svolta e la sua natura commerciale o meno.

I commi 4 e 5, poi, specificano che l'oggetto esclusivo o principale "è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto" o, in mancanza, "in base all'attività effettivamente esercitata".

E' dunque dirimente, per l'individuazione della disciplina applicabile, la qualificazione della "commercialità" dell'attività svolta, per la quale va fatto riferimento all'art. 55 T.U.I.R..

Tale norma prevede:

"1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva,

delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. e delle attività indicate alle lett. b) e c) dell'art. 32, comma 2, che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b)... XXXXX...

c)... XXXXX...

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo." Ne deriva che se l'ente, alla luce dei criteri previsti dall'art. 55 cit., svolge in via principale o esclusiva un'attività di tipo commerciale, si applicano gli artt. 81 e seg. T.U.I.R., mentre, diversamente, trovano applicazione gli artt. 143-150 T.U.I.R..

3.2. Nell'ipotesi in cui l'attività principale (o prevalente) sia qualificabile come non commerciale trova applicazione l'articolato regime di favore previsto dagli art. 143 (già 108) e segg. T.U.I.R. e in particolare:

a) La decommercializzazione prevista dall'art. 143, comma 1, (art. 108) T.U.I.R. per la generalità degli enti non commerciali.

Per tale disposizione non si considerano attività commerciali "le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

Occorre sottolineare, sul punto, che vengono in rilievo attività ulteriori, secondarie od aggiuntive, eventualmente accessorie, che, in presenza delle condizioni previste dalla norma, sono svolte da un ente non commerciale, per cui, proprio per tale fondamentale ragione, sono sottratte a tassazione.

b) La disciplina generale prevista dall'art. 148, commi 1 e 2, (art. 111) T.U.I.R., per quel sottoinsieme degli enti non commerciali rappresentato da associazioni.

In particolare, non concorrono a formare il reddito complessivo "l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali" e le somme versate dagli associati o partecipanti, a titolo di quote o contributi associativi; sono invece commerciali, ed hanno rilievo fiscale (salvo l'art. 143, comma 1), "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 danno diritto".

La previsione considera "l'attività interna", ossia quella svolta verso gli associati, ferma la generale caratteristica di "non commercialità" dell'ente/associazione.

c) La decommercializzazione specifica per alcune particolari categorie di associazioni ex art. 148, comma 3, (art. 111) T.U.I.R., salve le integrazioni e condizioni previste dai commi successivi.

In questa ipotesi, riferita ad un sottoinsieme delle associazioni-enti non commerciali (tra cui le associazioni sportive dilettantistiche), non concorrono a formare il reddito complessivo - con attrazione nella non imponibilità di attività che in via generale (ex art. 55 T.U.I.R.) sarebbero altrimenti considerate commerciali - "le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti...".

Giova sottolineare che la disposizione non può che prendere in considerazione attività che siano ulteriori (e diverse) da quelle tipiche e conformi alle attività istituzionali, in sè già strutturalmente sottratte dal regime impositivo in forza del comma 1.

3.3. L'articolata disciplina su illustrata, dunque, presuppone, per la sua applicabilità, sempre e comunque che l'ente sia qualificabile come "non commerciale".

3.4. Occorre poi ricordare, infine, che la disciplina generale, fissata dagli artt. 86 e 87 (ora artt. 72 e 73) T.U.I.R. - e di cui gli artt. 108 (ora art. 143) e segg. costituiscono una deroga - si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche.

Ne deriva che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione - ossia che l'ente sebbene somigliasse ad una attività commerciale in realtà non lo era - è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c., non essendo certo sufficiente allegare lo statuto sociale e la finalità ivi recepita (Cass. 29/07/2005, n. 16032; Cass. n. 22598 del 20/10/2006; Cass. n. 28005 del 25/11/2008; Cass. n. 11456 del 12/05/2010; Cass. n. 3360 del 12/02/2013; Cass. n. 23167 del 04/10/2017).

3.5. Orbene, nella vicenda in esame, la CTR, con la sentenza impugnata, non ha ritenuto inapplicabile la franchigia fiscale attribuita dall'art. 143, comma 1, T.U.I.R., in ragione della carenza delle condizioni di cui all'art. 148 T.U.I.R., ma, in termini più incisivi, ha radicalmente escluso, con valutazione articolata, che l'associazione fosse riconducibile ad un ente non commerciale e, dunque, che fosse applicabile il regime di esenzione.

Il giudice d'appello, infatti, ha rilevato che "la pretesa tributaria non si fonda sullo svolgimento da parte del Centro Sportivo di una attività commerciale ulteriore e distinta rispetto a quella istituzionale, bensì sul fatto che quest'ultima... non presenta nemmeno i requisiti per usufruire della franchigia fiscale prevista in via generale per gli enti non commerciali ex art. 143" poichè "dall'esame della documentazione acquisita in sede di verifica dalla Guardia di Finanza - Comando Compagnia di Bergamo - è emerso che il Centro Sportivo XXXX ", tra il gennaio 1998 e il marzo 2006, "ha prestato i propri servizi anche nei confronti di soggetti non soci", ha operato "l'illegittima cessione di quota associativa e distribuzione di utili" "oltre alla violazione del principio di democrazia interna", e, dunque, "in sostanza è stato accertato che sono state

effettuate prestazione di servizi a pagamento anche nei confronti di persone diverse dagli associati".

Tale conclusione è poi stata motivatamente argomentata non solo sulla base "dei verbali di interrogatorio delle stesse persone che usufruivano di tali prestazioni", ma anche in forza di in un "file" rinvenuto in un computer, ossia su documentazione extracontabile della contribuente, acquisito nel corso della verifica ("alcuni file denominati (XXXXX)... contenenti informazioni che confermavano che soggetti che non rivestivano la qualifica di associati... avevano usufruito delle prestazioni di servizi dalla stessa associazione a pagamento").

L'accertata carenza dei requisiti previsti dall'art. 148 T.U.I.R., dunque, in nulla modifica l'autonoma ritenuta commercialità dell'ente: la valutazione del giudice d'appello di non assoggettabilità dell'ente alle disposizioni di cui all'art. 143 (e segg.) T.U.I.R., restava solo ulteriormente avvalorata dall'incoerenza dell'ente anche rispetto a questi ulteriori presupposti normativi, sì da condurre la CTR a confermare integralmente la decisione di primo grado (la quale, tra l'altro, come riprodotto in ricorso, aveva affermato "non è sufficiente la denominazione di associazione sportiva per qualificare un ente come non commerciale essendo fondamentali le modalità di svolgimento concreto dell'attività").

3.6. Tale ratio, invero, non è stata neppure ben colta dai ricorrenti che si sono limitati a contestare l'asserita inversione logica nella ricostruzione del sistema normativo, invece insussistente e il conseguente "salto logico" del giudice d'appello, che avrebbe ritenuto preclusa la possibilità di valutare i presupposti per accedere al regime ex art. 143, comma 1, T.U.I.R., presupposti invece - che sono stati considerati dal giudice, che ne ha motivatamente escluso la sussistenza.

3.7. Giova altresì evidenziare, del resto, che la sentenza - quanto alla contestata omessa valutazione dell'attività di "palestra" e alla sua riconduzione o meno all'art. 2195 c.c. - ha, in realtà esattamente e specificamente considerato la stessa, ritenendola non aggiuntiva ma l'unica ed unitaria attività svolta dall'ente, che, tuttavia, in base agli elementi su esposti (solo astrattamente contrastati), era connotata come commerciale, da cui l'irrilevanza dell'assenza di una "organizzazione specifica" ed ulteriore rispetto a quella generale, posterius significativo solo in caso di diversa qualificazione dell'ente.

4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, insufficiente motivazione sulla presenza di soggetti "non soci" alla stregua del "file" (XXXXX)", e, dunque, di corrispettivi versati da terzi a vantaggio dei quali sarebbero state svolte prestazioni dall'ente.

4.1. Il motivo è inammissibile.

Il controllo di logicità del giudizio di fatto, consentito dall'art. 360 c.p.c., n. 5 (testo vigente ratione temporis, anteriore alla L. n. 134 del 2012), non equivale, infatti, a una revisione del "ragionamento decisorio", ossia delle opzioni che hanno condotto il giudice di merito a una determinata soluzione, poichè tale revisione si tradurrebbe in una nuova formulazione del giudizio di merito, incompatibile con la funzione istituzionale della giurisdizione di legittimità (Cass. 28 marzo 2012, n. 5024, Rv. 622001; Cass. 7 gennaio 2014, n. 91, Rv. 629382).

Nella vicenda in esame, il giudice, benchè concisamente, ha indicato le fonti della sua valutazione, non limitandosi al contenuto dei "file" extracontabili ma riferendosi espressamente anche alle dichiarazioni delle persone che fruivano delle prestazioni a pagamento.

Le censure dei ricorrenti, per contro, sono dirette a ottenere la revisione nel merito di questi apprezzamenti probatori e fattuali, traducendosi in realtà in una non condivisione dell'interpretazione del giudice in ordine alle risultanze probatorie, ciò che tuttavia eccede il perimetro funzionale della giurisdizione di legittimità.

5. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, in rapporto all'art. 148 (già art. 111) T.U.I.R., per essere stato operato il recupero a tassazione nei confronti di soci sul falso presupposto di fatto che fossero "non soci".

5.1. Il motivo è inammissibile in relazione a quanto evidenziato rispetto al primo motivo: il recupero a tassazione è stato operato sull'assunto che l'ente sia commerciale.

6. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, omessa pronuncia sulla "richiesta subordinata di determinare l'imponibile con il metodo di confronto di costi-ricavi", operato con l'accertamento solo sulla base di questi ultimi.

6.1. Il motivo è infondato, avendo la CTR espressamente statuito l'assorbimento di tutte le restanti eccezioni.

7. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 55 (già art. 51) T.U.I.R., in combinato disposto con l'art. 109 (già art. 75) T.U.I.R., in relazione all'art. 53 Cost. per aver ritenuto corretta la tassazione dei soli ricavi.

7.1. L'ottavo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione in relazione alla medesima doglianza.

7.2. I motivi, da esaminare unitariamente perchè logicamente connessi, sono inammissibili per difetto di autosufficienza, non essendo stati specificati quali siano gli eventuali costi o se essi siano stati o meno inseriti nel conto economico, tanto più che risultano documentati solo dei prospetti di gestione in funzione della determinazione della quota associativa.

Nella vicenda in esame, del resto, il recupero è stato effettuato sulla base di corrispettivi non dichiarati ai fini Irpeg, mentre non risulta che le spese e gli altri oneri negativi siano stati imputati al conto economico o altre scritture contabili, sicchè i costi non sono deducibili ex art. 109, comma 4, (già art. 75) T.U.I.R. (v. Cass. n. 23457 del 06/10/2017).

8. Il nono motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, omessa pronuncia, ex art. 112 c.p.c., in ordine all'eccezione sulle modalità di accertamento, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, dei ricavi extra rendiconto e sulla ricostruzione della base imponibile.

8.1. Il motivo nono bis denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione in relazione alla ricostruzione induttiva dei ricavi, fondata solo sulla riqualificazione dell'ente come

commerciale.

8.2. Il motivo nono ter denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, in combinato disposto con l'art. 2727 c.c., per essere l'accertamento fondato su una pluralità di presunzioni successive a cascata.

8.3. Il nono motivo è infondato avendo la CTR espressamente statuito l'assorbimento di tutte le restanti eccezioni.

Gli altri due motivi, che possono essere esaminati unitariamente in quanto logicamente connessi, sono parimenti infondati.

La valutazione dell'ente come commerciale ha comportato l'applicazione degli artt. 81 e segg. T.U.I.R. e, dunque, la legittima determinazione del reddito d'impresa - con valutazione ai fini impositivi anche delle quote associative e dei corrispettivi per fruire delle prestazioni - con accertamento induttivo basato su una pluralità di circostanze (dichiarazione dei beneficiari delle prestazioni a pagamento e della stessa P.; documentazione xtracontabile), idonee ad integrare elementi gravi, precisi e concordanti, spettando, per contro, ai contribuenti fornire la prova contraria.

9. I motivi da dieci a sedici denunciano, sotto vari profili, l'affermata responsabilità di P.G. e F.B. avuto riguardo alle sanzioni irrogate con gli avvisi di accertamento e in particolare:

9.1. Il decimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c., sulla richiesta di P.G. e F.B. di insussistenza della responsabilità per le sanzioni tributarie per inesistenza di profili di colpa.

9.2. L'undicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione in relazione al lamentato vizio di motivazione degli atti di accertamento quanto alle sanzioni amministrative che hanno affermato la responsabilità dei suddetti con la sola frase "nella qualità di autore delle violazioni".

9.3. Il dodicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, sempre in relazione all'irrogazioni delle sanzioni e al medesimo vizio motivazionale degli avvisi di accertamento, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, in combinato disposto con la L. n. 241 del 1990, art. 7.

9.4. Il tredicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione in ordine all'applicazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, in relazione agli artt. 115 e 116 c.p.c., avendo la CTR, da un lato, ritenuto il carattere d'impresa dell'ente, mentre, dall'altro, aveva ritenuto imputabile ai sigg.ri P. e F. la responsabilità per le violazioni, così considerando l'ente come "non commerciale".

9.5. Il quattordicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, in relazione al medesimo profilo, violazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, per aver la CTR riferito a terzi violazioni imputabili all'ente.

9.6. Il quindicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione in ordine all'accertamento dell'elemento soggettivo D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 5.

9.7. Il sedicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione della citata norma ove il giudice abbia ritenuto la responsabilità oggettiva dei contribuenti.

10. Tutte le esposte doglianze sono infondate. In particolare:

10.1. Il decimo motivo è infondato avendo la CTR, come già sopra rilevato, espressamente statuito l'assorbimento di tutte le restanti eccezioni.

10.2. Quanto alle altre doglianze, che possono essere esaminate unitariamente in quanto logicamente connesse, va osservato:

a) l'affermazione di responsabilità dei contribuenti-persone fisiche deriva dalla qualificazione come commerciale dell'ente e, dunque, di coloro che hanno operato per lo stesso;

b) è inapplicabile il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, che si riferisce esclusivamente alle persone giuridiche o agli enti con personalità giuridica, qualità questa neppure mai dedotta dai ricorrenti.

Ne deriva che:

- non sussiste alcuna contraddittorietà (l'asserita valutazione come commerciale ai fini della franchigia e come non commerciale quanto all'imputazione delle sanzioni);

- non può ritenersi omessa la motivazione quanto all'asserito vizio motivazionale degli avvisi di accertamento che resta integrata dalla affermata qualificazione della natura dell'ente;

- neppure è configurabile una omessa motivazione quanto all'elemento soggettivo ovvero che la responsabilità sia stata imputata oggettivamente, traendo essa fondamento, in via di responsabilità solidale, dalla posizione ricoperta di gestori.

11. Il ricorso va pertanto rigettato e le spese liquidate, come in dispositivo, per soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle Entrate che liquida in complessivi Euro 13.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 5 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 maggio 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza