Sentenza del 09/05/2018 n. 11049 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria provinciale di Bergamo respingeva l'impugnazione proposta da P.G. e F.B., quali gestori e responsabili solidali del Centro Sportivo XXXX, avverso l'avviso di accertamento per l'anno 2005 con cui, qualificata l'associazione come ente commerciale, venivano recuperati a tassazione imposte non versate per Irap ed Ires ed irrogate le conseguenti sanzioni, in concreto, peraltro, determinate in zero Euro.

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

I contribuenti ricorrono per cassazione sulla base di diciotto motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate 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, n. 3, c.p.c., la 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.

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 lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 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 segg. 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 il 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 volta 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, (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 seguenti) 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 nella decisione impugnata, 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 ("l'attività del Centro si svolgeva in modo del tutto analogo a quello di altre palestre gestite da imprenditori commerciali"), 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 terzo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 149, comma 1, T.U.I.R., in luogo dell'art. 143 T.U.I.R., in rapporto all'art. 148 T.U.I.R..

4.1. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, contraddittoria motivazione sull'esclusione dei presupposti di ammissione alla franchigia fiscale ex art. 143, comma 1, T.U.I.R., in relazione agli artt. 148 e 149 T.U.I.R..

4.2. I motivi, da esaminare unitariamente in quanto logicamente connessi, sono inammissibili non investendo la ratio della decisione. I contribuenti si dolgono, in sostanza, che la CTR abbia valutato i presupposti ex art. 143, comma 1, T.U.I.R., alla luce dei criteri ex art. 149 T.U.I.R., che integrano invece un'accertamento a posteriori (e di tipo quantitativo) sulla perdita dei requisiti di non commercialità dell'ente.

4.3. la CTR, invero, ha - come sopra rilevato - espressamente ed univocamente escluso la ricorrenza dei presupposti per l'applicazione della disciplina agevolativa, senza operare alcuna contraddittoria commistione tra diversità di accertamenti.

Il richiamo all'art. 149 cit., del resto, è evidentemente riferito alla valutata infondatezza della tesi del contribuente, intesa a fondare il diritto all'esenzione sulla base delle mere indicazioni di statuto, soluzione che non è valida neppure per i soggetti effettivamente enti non commerciali ove pongano in essere attività contrarie alla finalità istituzionale.

5. Il quinto 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.

5.1. 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 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.

6. Il sesto 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".

6.1. 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.

7. Il settimo 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.

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

8. L'ottavo 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.

8.1. Il nono motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione in relazione alla medesima doglianza.

8.2. 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).

9. Il decimo 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. 9.1. L'undicesimo motivo 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.

9.2. Il dodicesimo 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 combinato disposto con l'art. 2727 c.c., per essere l'accertamento fondato su una pluralità di presunzioni successive a cascata.

9.3. Il decimo 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 seguenti 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 extracontabile), idonee ad integrare elementi gravi, precisi e concordanti, spettando, per contro, ai contribuenti fornire la prova contraria.

10. I motivi da tredici a diciotto denunciano, sotto vari profili, l'affermata responsabilità di P.G. e F.B. avuto riguardo alle sanzioni irrogate e in particolare:

10.1. Il tredicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 100 c.p.c., per aver la CTR rigettato il motivo di impugnazione anzichè valutarne l'inammissibilità per carenza di interesse attesa l'insussistenza di sanzioni concretamente irrogate.

10.2. Il quattordicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, motivazione contraddittoria per aver la CTR valutato il titolo della responsabilità dei contribuenti per le sanzioni pur in assenza di indicazioni desumibili dall'avviso di accertamento.

10.3. Il quindicesimo motivo denuncia, in relazione al medesimo profilo, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, avendo la CTR integrato autonomamente l'avviso di accertamento quanto al titolo di responsabilità per le sanzioni.

10.4. Il sedicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, contraddittoria motivazione sull'art. 38 in combinato disposto di cui all'art. 55 T.U.I.R. e 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, senza applicare, in tema di responsabilità per le sanzioni, la disciplina di diretta riferibilità al solo ente.

10.5. Il diciassettesimo 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 e dell'art. 55 T.U.I.R., per aver la CTR riferito a persone fisiche violazioni imputabili all'ente.

10.6. Il diciottesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, in ordine al collegamento soggettivo tra il fatto dell'ente ed i ricorrenti e omessa motivazione in ordine all'accertamento dell'elemento soggettivo.

11. Tutte le esposte doglianze sono inammissibili. In particolare:

11.1. Il tredicesimo motivo è inammissibile per evidente carenza di interesse, dolendosi i ricorrenti dell'avvenuta decisione nel merito della censura da loro sollevata anzichè di una declaratoria di inammissibilità.

11.2. Tutte le restanti doglianze, suscettibili di una disamina unitaria involgendo la medesima generale questione in punto di sanzioni, vanno parimenti dichiarate inammissibili per carenza di interesse attesa la mancanza di sanzioni concretamente irrogate, restando, dunque, la contestazione, nell'ambito del presente giudizio, meramente astratta.

12. 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 7.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 5 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 maggio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza