Sentenza del 05/10/2018 n. 24451 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - REDDITI DI LAVORO - LAVORO DIPENDENTE - IN GENERE Volontari delle Onlus - Rimborsi spese non documentati - Equiparazione "ex lege" a compensi - Fondamento.

Massima:

In tema di IRPEF, ai sensi dell'art. 2 della l. n. 266 del 1991, per evitare che il rapporto associativo mascheri un rapporto di lavoro, non possono considerarsi rimborsi spese, e vanno dunque qualificati come compensi soggetti a tassazione, gli esborsi erogati dalle associazioni di volontariato ai propri associati a titolo di rimborso forfetario, ossia non collegati a spese specificamente individuate e documentate.

Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

La Confraternità di Misericordia di Caivano, Onlus, ricorre per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, che ha rigettato l'appello da essa proposto avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: la contribuente, organizzazione di volontariato, aveva proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2000, e l'atto di contestazione, con i quali, sulla base del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza a seguito di verifiche fiscali riguardanti gli anni dal 1999 al 2003, l'Ufficio finanziario aveva proceduto al recupero delle ritenute fiscali non effettuate ed alla irrogazioni di sanzioni in relazione ai rimborsi effettuati nei confronti dei volontari dell'associazione; la Commissione tributaria provinciale aveva rigettato il ricorso; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello la società contribuente, nel contraddittorio con l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello.

In particolare, in punto di diritto, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che: le spese erogate in favore dei volontari di una associazione di volontariato devono essere effettivamente sostenute e idoneamente documentate, circostanza non riscontrabile nella fattispecie; di conseguenza, erano da considerarsi infondati gli ulteriori motivi di doglianza, relativi alla infondatezza delle presunzioni addotte dai verbalizzanti e riprese dall'Ufficio finanziario nonchè alla errata interpretazione della L. quadro sul volontariato n. 266 del 1991, art. 2; anche gli ulteriori motivi di doglianza erano privi di fondamento, per gli stessi motivi precisati dal giudice di primo grado; non poteva, infine, ritenersi sussistente nella fattispecie un giudicato esterno, non potendo la pronuncia di altra Commissione tributaria regionale, passata in giudicato, avere effetti vincolanti, attesa la diversità delle questioni di diritto da essa affrontate, cioè la esistenza di un rapporto di lavoro subordinato e l'illogicità e infondatezza dell'avviso di accertamento.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso la contribuente affidato a nove motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5), per insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

In particolare, la ricorrente lamenta che, relativamente all'annualità 1999, la Commissione tributaria regionale di Napoli, con sentenza n. 59/29/2010, aveva espressamente ricondotto le prestazioni rese dagli associati tra le attività di volontariato, escludendo, quindi, la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato, mentre la decisione in esame era del tutto insufficiente nell'avere ritenuto che le questioni affrontate dalla pronuncia passata in giudicato erano diverse da quelle oggetto del presente giudizio, in quanto la questione fondante gli accertamenti, sebbene relativa a diverse annualità, atteneva alla verifica della natura del rapporto di lavoro; inoltre, la motivazione era del tutto illogica, in quanto, pur avendo dato atto del passaggio in giudicato della sentenza, che aveva statuito in ordine alla non sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato, avrebbe dovuto fare discendere, come conseguenza, la inesistenza di un obbligo per la contribuente di operare la ritenuta d'acconto sugli importi versati a titolo di rimborso spese.

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 324 c.p.c., avendo ritenuto che il giudicato formatosi per l'esercizio 1999 non fosse vincolante anche per l'annualità oggetto di contestazione.

I motivi, che possono essere unitamente esaminati attesa la identità di questione, sono infondati.

Questa Corte, in tema di efficacia del giudicato esterno per diverse annualità di imposta, ha precisato che "la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità

degli obblighi del contribuente per un determinato anno di imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità (cass. civ., 6953/2015; 4832/2015)".

Con riferimento alla presente fattispecie, la circostanza che la pronuncia passata in giudicato avrebbe ritenuto non esistente un rapporto di lavoro subordinato relativamente all'annualità 1999 non ha valenza anche per il successivo anno 2000, oggetto della presente controversia, non potendosi ritenere che tale valutazione negativa possa avere valenza anche per l'anno successivo, per il quale è comunque necessaria una nuova ed autonoma valutazione, come correttamente ritenuto dal giudice di appello che ha reso la pronuncia oggetto di censura.

Peraltro, la pronuncia censurata ha, correttamente, posto l'attenzione sulla diversità di elementi di valutazione posti a fondamento della decisione: nella sentenza passata in giudicato si è ragionato partendo dalla considerazione di fondo della natura del rapporto che si instaura tra l'associazione e i volontari, ritenendola non caratterizzata da un rapporto di lavoro subordinato; mentre, più correttamente, la sentenza in esame ha focalizzato l'attenzione sulla diversa natura del rapporto di lavoro contestato, cioè di lavoro autonomo, e sulla prova dell'effettività delle spese sostenute dai volontari, ritenendo che, in questo caso, la stessa era del tutto omessa, essendosi l'associazione limitata a rimborsare forfettariamente gli stessi, in violazione della previsione di cui alla L. n. 266 del 1991, art. 2.

La prospettiva, come è dato a vedere, è stata diversa, come correttamente evidenziato dalla pronuncia in esame che, pertanto, sotto il profilo dei vizi denunciati, è immune da censure.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per omessa pronuncia sull'eccezione riguardante la mancata autorizzazione dell'Autorità giudiziaria ad accedere presso i locali della contribuente, essendo la stessa una Onlus, dunque non essendo una società commerciale, per le quali sole non è necessaria l'autorizzazione preventiva.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per avere motivato per relationem sulla questione della mancata autorizzazione dell'Autorità giudiziaria senza avere espresso le ragioni della conferma della pronuncia del giudice di primo grado.

I motivi sono infondati.

Nella motivazione della sentenza in esame la questione è stata presa in esame mediante il rinvio alle ragioni addotte dal giudice di primo grado a confutazione del motivo di nullità fatto valere dalla contribuente, espressamente riportate nella lett. a) di pag. 3 della sentenza oggetto di censura, in particolare alla considerazione che gli accessi, le ispezioni e le verifiche, svolti in assenza delle necessarie autorizzazioni, non incidono sul potere degli uffici finanziari e del giudice tributario di avvalersene ai fini meramente fiscali, senza che ciò costituisca violazione dell'art. 24 della Costituzione.

Nel riprodurre la parte della motivazione della sentenza di primo grado, il giudice di appello ne ha fatto proprio il percorso argomentativo.

Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere pronunciato sul motivo di appello relativo alla ritenuta violazione del D.P.R. n. 6500 del 1973, art. 42, concernente la carenza di motivazione degli avvisi di accertamento.

Con il sesto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa o insufficiente motivazione sul punto decisivo della controversia, per avere motivato per relationem sulla questione della mancanza di motivazione degli avvisi di accertamento senza alcuna indicazione del percorso argomentativo seguito.

Anche in questo caso, deve osservarsi che la pronuncia in esame ha motivato sul punto, richiamando espressamente a quanto ritenuto dal giudice di primo grado, riportato al punto c) di pag. 3 della pronuncia.

Dal suddetto richiamo si evince che la questione della carenza di motivazione era stata definita ritenendo che l'atto impugnato aveva chiaramente precisato che la ragione in diritto della pretesa era fondata sul richiamo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 25 (relativo alle ritenute in materia di lavoro autonomo), circostanza evincibile dal riferimento all'aliquota del 20 per cento, anzichè quella variabile applicabile al lavoro dipendente, motivazione fatta propria dalla pronuncia censurata.

Con il settimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione della L. n. 266 del 1991, art. 2 e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 74, per avere ritenuto che i rimborsi erogati ai volontari fossero assoggettabili a ritenuta per il solo fatto di essere disposti in via forfetaria e non analitica.

Il motivo è infondato.

La questione di fondo attiene alla esatta interpretazione della L. n. 266 del 1991, art. 2, laddove prevede che "Al volontario possono essere soltanto rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse".

Questa Suprema Corte (Cass. civ. Sez. 6 23 novembre 2015, n. 23890) ha precisato che la prima parte di tale disposizione significa che non possono essere considerati rimborsi di spese - e vanno quindi qualificati come compensi, come tali soggetti a tassazione - gli esborsi erogati dalle associazioni di volontariato ai propri associati a titolo di rimborso forfettario, ossia senza specifico collegamento con spese, singolarmente individuate, effettivamente sostenute dai percettori. Ciò implica, sul piano probatorio, che grava sulla parte contribuente che contesti la pretesa erariale (associazione, per quanto riguarda la ritenuta alla fonte, ed associato, per quanto riguarda l'intero prelievo IRPEF) l'onere di documentare il sostenimento delle spese di cui le somme erogate dall'associazione costituirebbero specifico rimborso.

La disposizione in esame - inserita in un articolo di legge che definisce normativamente l'attività di volontariato - tende a garantire che i rimborsi spese non mascherino l'erogazione di

compensi, ossia, in definitiva, che il rapporto associativo non mascheri un rapporto di lavoro (si veda, sul punto Cass. Sez. Lav. nn. 12964/08, 10974/10, 9468/13) e a tal fine prescrive che i rimborsi a ciascun singolo volontario, per un verso, siano connessi a "spese effettivamente sostenute" - il che risulta intrinsecamente incompatibile con la determinazione dell'entità del rimborso con criteri forfettari - e, per altro verso, rientrino in "limiti preventivamente stabiliti".

Quest'ultima prescrizione non può che essere letta nel senso che deve essere tenuto fermo il limite costituito dalla documentabilità delle spese per le quali viene erogato il rimborso.

Parte ricorrente, quindi, era tenuta a documentare specificamente che i rimborsi erano compiuti relativamente a spese effettivamente sostenute, non potendo valere, invece, un rimborso forfettario, del tutto sconnesso con una verifica fattuale delle effettive spese sostenute dai volontari.

Nè può valere, in questo contesto, il riferimento alla previsione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 74, essendo la questione relativa all'onere della prova richiesta dalla previsione di cui alla L. n. 266 del 1992, art. 2.

Con l'ottavo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere pronunciato sul motivo di appello relativo alla inutilizzabilità ai fini probatori delle dichiarazioni raccolte dalla Direzione provinciale del lavoro di Caserta, in considerazione del divieto di prova testimoniale nel processo tributario.

Con il nono motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione al motivo di impugnazione riguardante la inutilizzabilità ai fini probatori delle dichiarazioni raccolte dalla direzione provinciale del lavoro di Caserta.

I motivi, che possono essere esaminati unitamente, sono infondati. La pronuncia del giudice di appello si è fondata, come già osservato con riferimento al settimo motivo di ricorso, sulla mancanza di specificità dei rimborsi erogati in favore dei volontari e, avendo accertato che, non sussistendo nel caso di specie una idonea documentazione da cui ricavare che le spese relative ai rimborsi erano state adeguatamente giustificate, ne ha fatto derivare la legittimità degli avvisi impugnati, ritenendo che le erogazioni dovevano essere assoggettate alla ritenuta.

A seguito di tale pronuncia ha ritenuto assorbite le diverse questioni prospettate dalla contribuente sulla infondatezza delle presunzioni adottate dai verbalizzanti e riprese dell'Ufficio.

In sostanza, una volta definita la questione in ordine alla mancanza di documentazione idonea, ha ritenuto assorbite le ulteriori questioni, fra le quali quella, di cui ora si duole parte ricorrente, relativamente alla non utilizzabilità delle dichiarazioni raccolte dalla Direzione provinciale del lavoro di Caserta.

Ne consegue che non può ragionarsi, come invece sostenuto dalla ricorrente, in termini di mancanza di pronuncia su di un motivo di appello, posto che la questione della non utilizzabilità delle dichiarazioni è stata ritenuta recessiva rispetto al profilo, ritenuto essenziale ai fini del decidere, della mancanza di prova documentale.

Tale profilo, peraltro, non solo rileva in relazione al motivo di censura relativo alla ritenuta nullità della sentenza per mancanza di pronuncia su di un motivo di appello, ma anche in relazione al prospettato vizio della sentenza per difetto di motivazione.

Sotto tale aspetto, va evidenziato che il motivo risulta privo di decisività, posto che, come detto, la pronuncia censurata non si è fondata sulle dichiarazioni raccolte dalla Direzione provinciale del lavoro, ma su di un profilo diverso, sopra rappresentato.

In conclusione, i motivi di ricorso sono infondati, con conseguente rigetto.

La condanna alle spese di lite segue la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese di lite, che si liquidano in Euro 7.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 23 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 5 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza