Sentenza del 20/06/2019 n. 16549 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

che:

Sulla base delle risultanze del P.V.C. n. 1838/2005 della Guardia di Finanza di Arezzo, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Arezzo accertava, per il periodo dall'anno 2000 all'anno 2003, nei confronti dell'Associazione C., presieduta e rappresentata da V.C. ricavi per Euro 225.100,49, costi per Euro 117.415,00, ritenute IRPEF non operate per Euro 34.128,32 e reddito di ammontare pari a Euro 41.798,94 come specificato in distinti quattro avvisi di accertamento emessi: 1) avviso di accertamento n. (OMISSIS) per IVA ed IRPEG 2000; 2) avviso di accertamento n. (OMISSIS) per IRES ed IVA 2001; 3)avviso di accertamento n. (OMISSIS) per IRES ed IVA 2002; 4)avviso di accertamento n. (OMISSIS) per IRES ed IVA 2003.

Secondo quanto risultante dal P.V.C. e riportato nella motivazione degli avvisi di accertamento, l'Associazione C., aveva esercitato un'attività d'impresa in quanto negli anni considerati effettuava gestione di mostre e/o eventi organizzati in prevalenza da Enti pubblici e partecipava, tramite i soci fondatori, a gare di appalto proposte dagli Enti stessi; le relative attività di gestione delle mostre ed eventi erano affidate agli altri associati, i quali venivano remunerati come se gli stessi fossero dipendenti o avessero effettuato una prestazione di collaborazione e non come soci di un'associazione culturale senza scopo di lucro; per l'attività svolta veniva corrisposta una somma oraria di Euro 5,16, qualificata come rimborso spese e peraltro quantificata moltiplicando tale importo per le ore prestate, e dalla somma corrisposta ai soci, l'associazione detraeva una quota associativa annua di Euro 25,82.

Operando quale ente non commerciale, l'Associazione C.. risultava più competitiva sul mercato e poteva offrire i propri servizi a prezzi minori, aggiudicandosi appalti grazie ai minori costi, dovuti prevalentemente all'assenza di oneri sociali per il personale ed alle agevolazioni fiscali.

L'Associazione C. impugnava con ricorso i quattro avvisi di accertamento avanti alla CTP di Arezzo che, riuniti i ricorsi, li accoglieva con sentenza n. 21/01/10, depositata il 22/1/2009, ritenendo sussistente il requisito del no profit.

Avverso tale sentenza l'Ufficio proponeva appello alla CTR della Toscana che, con sentenza n. 78/06/12, depositata il 14 dicembre 2012, accoglieva le ragioni dell'Ufficio.

L'Associazione C. propone ricorso per la cassazione della sentenza della CTR indicata deducendo quattro motivi; ha anche presentato memoria ex art. 378 c.p.c.;

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

che:

1. Con il primo motivo di ricorso - Violazione e falsa applicazione dell'art. art. 36 c.c., comma 2 e dell'art. 38 c.c., e dell'art. 75 c.p.c., comma 4 e dell'art. 145 c.p.c., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 nonchè omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente lamenta, innanzi tutto, che la CTR adìta abbia continuato ad attribuire legittimazione passiva all'Associazione C. definitivamente sciolta il 31/12/2004 - dato questo di cui l'Agenzia delle Entrate aveva piena conoscenza diretta - e non alla persona alla quale era stata conferita la presidenza, in violazione delle norme richiamate: fin dal ricorso introduttivo infatti era stata eccepita l'irritualità della notifica ed era stata formulata la richiesta di nullità dell'avviso di accertamento notificato nella sede legale dell'Associazione in Piazza (OMISSIS), in persona del suo legale rappresentante V.C., al fine di recuperare tutte le imposte relative al quadriennio 2000 - 2003, riguardanti quasi l'intero periodo di esistenza dell'Associazione.

La ricorrente lamenta anche che in ordine a tale eccezione il Giudice del gravame non si sia in alcun modo pronunciato, omettendo ogni valutazione e considerazione:" la CTR, pur dandone atto (cfr. sent. N. 78/06/12 pag. 2 penultimo rigo), l'ha ignorata totalmente, omettendo ogni pronuncia" (pag. 6 del presente ricorso).

La ricorrente infine, sotto altro profilo, censura la sentenza impugnata, in relazione alla violazione dell'art. 38 c.c., in quanto, nella sua qualità di rappresentante legale, le sono state richieste tutte le imposte accertate nel periodo di esistenza dell'Associazione C., mentre ella aveva assunto la carica di Presidente solo in data 7 aprile 2003 e la sua responsabilità personale avrebbe dovuto essere limitata alle sole obbligazioni sorte nel periodo in cui ella rivestiva la carica sociale indicata.

Il motivo dedotto, per entrambi i profili prospettati, è infondato e nessuna censura può essere mossa in proposito alla sentenza impugnata.

Quanto al primo profilo della censura in esame, va richiamato il consolidato insegnamento di questa Corte, cui si intende dare continuità (vedi da ultimo Cass. Sez.3, n. 30606 del 27/11/2018): l'evento estintivo dell'associazione non riconosciuta, verificatosi nel caso di specie, in data 31/12/2004, diversamente da quanto ipotizzato dalla ricorrente, " non ne determina l'automatica perdita della capacità di stare in giudizio, permanendo in vita l'associazione, quale centro di imputazione di effetti giuridici -fermo il divieto del compimento di nuove operazioni, essendo venuto meno il perseguimento dello scopo - in relazione a tutti i rapporti ad essa facenti capo e non ancora esauriti (cd. principio di "ultrattività" dell'associazione disciolta: Cass. Sez. Lav., Sentenza n. 5925 del 07/07/1987; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 5746 del 12/03/2007, in motivazione;

Cass. Sez. 2, Sentenza n. 12528 del 21/05/2018). Pertanto, non essendo applicabili alla "associazione non riconosciuta" le norme del procedimento di liquidazione previsto inderogabilmente per le associazioni riconosciute e gli enti dotati di personalità giuridica (art. 30 c.c.) come fase necessaria per pervenire alla cancellazione dell'ente dal registro delle persone giuridiche (art. 20 disp. att. c.c.), sia in considerazione della mera eventualità - rimessa agli accordi tra gli associati - che tale fase liquidatoria allo scioglimento della associazione non riconosciuta (non essendo estendibile analogicamente la norma dell'art. 30 c.c., non richiamata, nè riprodotta dall'art. 42 c.c.), sia in considerazione dell'assenza di un regime di pubblicità legale previsto per le associazioni non riconosciute (cfr. Cass. Sez. 2 -, Sentenza n. 12528 del 21/05/2018), deve ribadirsi il principio di diritto secondo cui - salva la ipotesi, come visto meramente eventuale, della nomina dei liquidatori - l'associazione continuerà ad essere rappresentata in giudizio, attivamente e passivamente, dai precedenti titolari degli organi esponenziali operanti in regime di "prorogatio" (cfr. Corte cass. Sez. Lav., Sentenza n. 5925 del 07/07/1987; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 5746 del 12/03/2007; Cass. Sez. 3, Sentenza n. 5738 del 10/03/2009).

Alla luce dei principi affermati da questa Corte il primo profilo della censura proposta risulta chiaramente infondato, essendo stata chiarita, in diritto, la legittimazione passiva dell'Associazione pur estinta ed operando la V. in regime di prorogatio quale ex Presidente e legale rappresentante.

1.2. Quanto al secondo profilo di questa prima censura mossa dalla ricorrente alla sentenza impugnata, profilo ribadito nella memoria ed anche nel corso della discussione orale, si tratta di un motivo che risulta non valutato nè in primo nè in secondo grado e comunque non sottoposta al vaglio del giudice di appello.

La sua introduzione per la prima volta in questa sede contrasta perciò contro il consolidato principio affermato da questa Corte secondo cui "non sono prospettabili, per la prima volta, in sede di legittimità le questioni non appartenenti al tema del decidere dei precedenti gradi del giudizio di merito, nè rilevabili di ufficio" (Cass. n. 16381/14; Cass. n. 27302/13; Cass. n. 19164/07), posto che il giudizio di cassazione "ha per oggetto solo la revisione della sentenza in rapporto alla regolarità formale del processo ed alle questioni di diritto proposte" (Cass. n. 20100/14; Cass. n. 19784/14; Cass. n. 4087/12).

Inoltre si deve constatare che il motivo non è neppure autosufficiente, non avendo la ricorrente, proprio in ragione della novità della questione, neppure indicato dove e quando essa sia stata prospettata nel corso dei pregressi gradi di giudizio, mentre è suo onere precipuo "di indicare in quale specifico atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Suprema Corte di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione prima di esaminare il merito della suddetta questione" (Cass. SS.UU. n. 2399/14; si veda Cass. n. 10911/2015).

2.Con il secondo motivo di ricorso - Violazione e falsa applicazione delle norme di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1 ed all'art. 342 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente censura la sentenza impugnata perchè la CTR non ha dichiarato la inammissibilità dell'appello, in quanto l'atto proposto dall'Ufficio non conteneva motivi specifici di impugnazione come richiesto dalle norme richiamate: ad avviso della ricorrente infatti l'atto di appello

consisteva in una generica replica delle motivazioni contenute negli avvisi di accertamento impugnati, senza che l'Ufficio esponesse specifiche censure alla sentenza della CTP impugnata e confutasse le ragioni addotte dal primo giudice.

Il motivo dedotto è inammissibile.

Come più volte affermato da questa Corte, "nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito" (sez. 5, n. 6621 del 7/3/2019; Sez. 6, n. 7369 del 22/03/2017; Sez. 5, n. 3064 del 29/02/2012; Sez. 5, n. 14031 del 16/06/2006; Sez. 5, n. 4784 del 28/02/2011).

3.Con il terzo motivo di ricorso - Violazione e falsa applicazione dell'art. 36 c.c., del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 10 e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - la ricorrente censura la sentenza impugnata in quanto non fondata su elementi dai quali si possa desumere lo svolgimento da parte dell'Associazione di un'attività imprenditoriale ed in quanto ha del tutto ignorato due sentenze pronunciate dal Tribunale ordinario, una quale Giudice del lavoro e l'altra quale giudice civile.

Il motivo è inammissibile e comunque infondato.

Tale motivo è inammissibile in quanto mira a far effettuare al giudice di legittimità il riesame del merito della vicenda, riproponendo elementi ed argomenti già dedotti nei gradi di merito. La CTR ha dato conto di avere esaminato gli elementi forniti ed ha effettuato una adeguata disamina della realtà fattuale, nè si ravvisano, nel ragionamento sviluppato per giungere alla rassegnata decisione, lacune od incoerenze; al giudice di merito "spetta in via esclusiva il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge" (ex multis, Cass. n. 742/2015).

Il motivo peraltro è anche infondato.

L'Associazione C. è stata qualificata dall'Ufficio come ente commerciale sulla base di elementi desunti dagli accertamenti condotti dalla Guardia di Finanza, compendiati nel P.V.C. e fondati sia sulle dichiarazioni raccolte sia sulla documentazione esaminata.

Il primo degli elementi considerati è stato lo scopo dell'Associazione, che, come si desume dall'art. 4 dello Statuto, era quello di promuovere " tutte quelle iniziative che hanno per oggetto il patrimonio storico, artistico, popolare e naturalistico principalmente del territorio aretino... con particolare attenzione verso le iniziative espositive e museali, comprese quelle relative alle forme di arti, ivi compresa la fotografia. L'Associazione svolgerà attività propositiva e/o organizzativa per conto proprio, oppure in collaborazione o per conto di Enti pubblici e/o privati, e/o altre associazioni culturali, per l'allestimento o la gestione di siti museali, mostre d'arte, ed ogni altro tipo di attività espositiva, fornendo attraverso i propri associati, ausilio culturale e linguistico, per l'assistenza ai visitatori, per iniziative didattiche tese alla divulgazione...".

Le informazioni raccolte hanno consentito di appurare che per tutto il periodo in cui ha operato, l'Associazione, nell'interesse degli associati e per il loro arricchimento professionale, non ha posto in essere a favore degli associati le iniziative indicate nello Statuto per l'organizzazione e l'allestimento di siti museali, mostre d'arte, attività teatrali, editoriali, visite guidate presso luoghi di interesse storico culturale, corsi, seminari, incontri, convegni sempre collegati ad attività culturali di interesse dell'Associazione: non risulta, in altri termini, che vi siano state riunioni con personale esperto ai fini di un arricchimento culturale di ogni singolo socio, nemmeno quando i soci fornivano la propria disponibilità a prestare la propria opera agli eventi che l'Associazione si era aggiudicata ed ogni singolo socio era costretto ad istruirsi da solo con materiale didattico fornito o dall'Ente organizzatore dell'evento (il Comune) o in caso di mostre dallo stesso autore delle opere esposte.

Dalle informazioni e dalla documentazione emerge invece, come fatto certo, che l'Associazione ha stipulato convenzioni con il Comune e la Provincia di Arezzo per l'affidamento del servizio di accoglienza, sorveglianza ed informazione presso sedi espositive indicate dalle Amministrazioni. Questi affidamenti, regolati da un contratto-tipo proposto dal Comune, prevedevano, oltre alla durata del servizio, il numero di ore complessive di impegno richiesto, la realizzazione da parte dell'Associazione di adeguata documentazione fotografica, di materiale promozionale, la preparazione di progetti didattici per il coinvolgimento delle scuole, il corrispettivo per l'opera prestata.

La gestione degli eventi assegnata all'Associazione era affidata agli associati che partecipavano alle varie manifestazioni ed erano tutti volontari, disposti ad " impegnarsi volontariamente, senza scopo di lucro, per le iniziative e le attività che il Consiglio vorrà proporre " ed ai quali venivano attribuiti dei rimborsi spesa, determinati in misura forfetaria dalla stessa Associazione in Euro 5,16 (lire 10.000) per ciascuna delle ore prestate.

Tuttavia, mentre alcuni soci hanno affermato di aver svolto i compiti assegnati gratuitamente, ricevendo solo rimborsi spese relativi a spese di viaggio, schede telefoniche, pranzi; altri hanno invece riferito che veniva corrisposto un importo determinato dal numero delle ore effettuate presso i vari eventi moltiplicato per 5,16 ad ora.

In secondo luogo i rimborsi spesa non sono mai stati documentati e dai documenti consegnati alla Guardia di Finanza dalla Direzione Provinciale del Lavoro di Arezzo è emersa anche l'esistenza di ricevute rilasciate dall'associazione ai soci aventi come oggetto la dicitura"

rimborso spese" con la scritta" ricevo la somma di Euro.... quale rimborso per l'attività svolta all'interno dell'associazione nel mese di..." riportando accanto al mese le ore prestate.

In questo contesto, le somme corrisposte ai soci sono state ritenute dagli accertatori e dall'Agenzia delle Entrate come corrispettivi delle prestazioni effettuate, e non come rimborsi spese, prive di un qualsiasi supporto documentale e determinate in modo forfetario.

Inoltre, le somme concordate dall'Associazione con gli Enti pubblici appaltanti il servizio sono state ritenute non come contributi o sovvenzioni, ma come corrispettivi delle prestazioni effettuate dall'Associazione per il tramite dei soci: l'ammontare di tali corrispettivi era infatti determinato sulla base di un compenso orario e delle ore di prestazioni effettuate a favore dell'Ente, secondo un preciso sinallagma contrattuale e venivano erogati con fatture.

Tali corrispettivi, erogati a fronte di prestazioni di servizi principalmente a favore di Enti Pubblici costituivano, in contrasto con precise norme statutarie, la prevalente fonte patrimoniale dell'Associazione, mentre le entrate istituzionali, essenzialmente le quote versate ogni anno dai soci rappresentavano solo una fonte secondaria, come risulta dalla documentazione bancaria esaminata dagli accertatori, alla luce anche delle dichiarazioni rese dalla segretaria e tesoriera dell'Associazione: l'Associazione, che non aveva una propria sede e si riuniva in locali parrocchiali, non aveva dipendenti, non aveva beni immobili, disponeva però di un conto corrente sul quale affluivano i corrispettivi derivanti dai servizi prestati agli Enti pubblici od ai privati ad opera dei soci.

Ancora in contrasto con norme statutarie e con la L. 4 dicembre 1997, n. 460, stesso art. 10, norme che prevedono l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale, da portare poi all'approvazione dell'Assemblea dei soci, l'Associazione non ha mai provveduto a tale adempimento: dalla documentazione esibita non è stata rilevata l'esistenza di un qualsiasi bilancio e dalle dichiarazioni di alcuni soci si desume che gli stessi non ricordavano di aver preso parte a riunioni nelle quali si fosse parlato di bilanci consuntivi o preventivi.

L'attività assolutamente prevalente dell'Associazione - avvenuta sulla base di convenzioni, che di fatto erano contratti sinallagmatici (ore del servizio e prezzo) e che intervenivano a seguito di appalti aggiudicati da Enti pubblici ai quali l'associazione si impegnava a prestare, dietro corrispettivo, il servizio di gestione di mostre ed eventi con le prestazioni d'opera dei soci dell'Associazione -, i compensi erogati ai soci prestatori d'opera e qualificati come rimborsi spese, determinate forfetariamente e senza necessità di giustificazione documentale, e la prevalenza dell'ammontare dei corrispettivi erogati all'associazione per i servizi resi agli Enti pubblici od ai privati nella gestione di mostre ed eventi rispetto alle entrate istituzionali (art. 111 bis TUIR, ora art. 149 nuovo TUIR),unitamente agli altri elementi considerati, forniscono un contesto che, correttamente, ha indotto la CTR a non poter considerare l'Associazione de quo come ente non commerciale.

Da ultimo, va ancora osservato che non appare esatto il rilievo circa la mancata considerazione nella sentenza impugnata delle due sentenze del Giudice ordinario, sentenze cui richiamate anche nella memoria ex art. 378 c.p.c. e nella discussione orale.

La CTR valuta attentamente le conclusioni del Giudice del Lavoro, che aveva rigettato la domanda dell'INPS che agiva per il recupero delle contribuzioni erogate alle socie, e del Giudice ordinario che aveva accolto il ricorso dell'Associazione contro l'ordinanza-ingiunzione relativa alla irregolare assunzione di 39 lavoratori; la CTR rileva tuttavia come tali sentenze non abbiano alcuna rilevanza " nel caso di specie dove non si discute di quale fosse il rapporto interno fra "socie" e "Associazione",... ma si discute soltanto del vero scopo dell'Associazione, che dai documenti in atti risulta di matrice imprenditoriale a prescindere dalla qualificazione del rapporto di lavoro fra i singoli e l'Associazione".

4. Con il quarto motivo di ricorso - Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 917 del 1986 TUIR, art. 111 bis, commi 1 e 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - la ricorrente lamenta l'erronea applicazione della norma del TUIR in quanto la stessa Amministrazione, con Circolare Ministeriale, ha affermato che quando gli enti non commerciali ricevono contributi dalle amministrazioni pubbliche per attività svolte in convenzione e aventi finalità sociali, l'importo di tali contributi non concorre alla determinazione del reddito a fini fiscali: secondo la citata circolare "rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi ".

L'art. 111 bis TUIR, comma 2, tuttavia recitava (ora l'art. 149 nuovo Tuir recita): "ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali (contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative). " I rilievi prima svolti in ordine al rapporto sinallagmatico esistente fra le prestazioni effettuate dall'Associazione ed i contributi erogati dagli Enti per tali prestazioni, l'assoluta prevalenza dell'attività dell'Associazione, ottenuta tramite la partecipazione a gare d'appalto, rispetto all'inesistente attività rivolta all'arricchimento culturale dei soci e la prevalenza dei corrispettivi conseguiti dall'Associazione rispetto alle entrate istituzionali non consentono di far prevalere il contenuto della Circolare indicata sul chiaro tenore letterale della norma di cui all'art. 111 bis TUIR. Poichè, alla luce delle esposte considerazioni, nessuna delle censure mosse alla sentenza impugnata risulta fondata, tale sentenza va confermata ed il ricorso rigettato.

Attesa la soccombenza, parte ricorrente deve essere condannata al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle Entrate, come liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7300,00, oltre eventuali spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 30 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza