Sentenza del 26/10/2021 n. 30009 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La A. 2000 impugnava l'avviso di accertamento (relativo ad IVA nell'anno d'imposta 2004), emesso dall'Agenzia delle Entrate sulla premessa che l'associazione aveva svolto attività di natura commerciale, atteso che quasi tutti gli associati avevano utilizzato gli impianti della palestra nella qualità di clienti, versavano quote associative differenziate in base alle diverse prestazioni erogate e alla frequenza di utilizzo degli impianti, avevano dichiarato di non conoscere gli organi amministrativi dell'associazione e di non aver partecipato all'amministrazione dell'ente; l'Ufficio, conseguentemente, calcolava l'IVA dovuta come aggiunta, anzichè a scorporo, sui corrispettivi e senza operare la detrazione dell'imposta risultante dalle fatture.

La C.T.P. di Roma accoglieva parzialmente il ricorso dell'associazione.

La C.T.R. del Lazio - con la sentenza n. 6466/28/14 del 28/10/2014 - accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate e confermava l'accertamento.

Avverso tale decisione la A. 2000 ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

All'impugnazione ha resistito, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

Per la trattazione della controversia è stata fissata l'udienza pubblica del 27 maggio 2021, ma il ricorso è stato trattato e deciso in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, inserito dalla Legge di conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

Il Procuratore Generale ha depositato conclusioni motivate D.L. n. 137 del 2020, ex art. 23, comma 8-bis, chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo la ricorrente deduce (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) la nullità del procedimento per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, in conseguenza della dichiarata illegittimità costituzionale del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, (sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale), in ragione della nullità dell'avviso di accertamento, in quanto sottoscritto da soggetto non dotato di idonea qualifica funzionale o di apposita (necessaria) delega; afferma la ricorrente che l'atto impositivo impugnato è invalido perchè emanato da capo

area non legittimato allo svolgimento delle funzioni dirigenziali e che il vizio, determinante la nullità o l'inesistenza dell'avviso, è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado.

La censura è inammissibile.

Come più volta affermato da questa Corte, "In tema di contenzioso tributario, è inammissibile il motivo del ricorso per cassazione con cui si denunci un vizio dell'atto impugnato diverso da quelli originariamente allegati, censurando, altresì, l'omesso rilievo d'ufficio della nullità, atteso che nel giudizio tributario, in conseguenza della sua struttura impugnatoria, opera il principio generale di conversione dei motivi di nullità dell'atto tributario in motivi di gravame, sicchè l'invalidità non può essere rilevata d'ufficio, nè può essere fatta valere per la prima volta in sede di legittimità" (così, Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 19929 del 23/09/2020, Rv. 659043-01, che, in fattispecie del tutto analoga, ha dichiarato inammissibile il ricorso con cui si era dedotta la nullità della sentenza e dell'intero processo per essere stati gli atti di contestazione di sanzioni sottoscritti da un funzionario incaricato e non da un dirigente munito del richiesto potere di firma, non avendo tale profilo mai costituito oggetto del thema decidendum; nello stesso senso, sempre in tema di atti sottoscritti da un funzionario incaricato e non da un dirigente munito del richiesto potere di firma, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 22810 del 09/11/2015, Rv. 637348-01, ha statuito che "è inammissibile il motivo del ricorso per cassazione con cui si denunci un vizio dell'atto impugnato diverso da quelli originariamente allegati, censurando, altresì, l'omesso rilievo d'ufficio della nullità, atteso che nel giudizio tributario, in conseguenza della sua struttura impugnatoria, opera il principio generale di conversione dei motivi di nullità dell'atto tributario in motivi di gravame, sicchè l'invalidità non può essere rilevata d'ufficio, nè può essere fatta valere per la prima volta in sede di legittimità").

2. Col secondo motivo si deduce (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, art. 115 c.p.c. e art. 2729 c.c., perchè la sentenza della C.T.R. non contiene la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto, la motivazione è svolta attraverso "affermazioni stereotipate, peraltro contraddette dalla produzione documentale in atti", manca di una spiegazione delle ragioni del rigetto delle argomentazioni dell'associazione, basandosi invece su presunzioni semplici prive dei caratteri normativi di gravità, precisione e concordanza e su dichiarazioni rese da un troppo esiguo numero di associati.

Il motivo si articola in plurime censure, in parte infondate e in parte inammissibili.

Riguardo al contenuto della sentenza, questa Corte ha più volte affermato che "la concisione della motivazione non può prescindere dall'esistenza di una pur succinta esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione impugnata, la cui assenza configura motivo di nullità della sentenza quando non sia possibile individuare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazionet. (tra le altre, Cass., Sez. 3, Ordinanza n. 29721 del 15/11/2019, Rv. 655799-01).

Nella fattispecie in esame, la sentenza della C.T.R. reca l'illustrazione dello "svolgimento del processo", dove sono esposti gli elementi posti a fondamento dell'avviso di accertamento, la decisione assunta dalla C.T.P., i motivi dell'appello dell'Agenzia delle Entrate e le difese di A. 2000,

e una dettagliata illustrazione dei "motivi della decisione", dove il giudice d'appello ha spiegato che l'associazione non ha soddisfatto l'onere - a suo carico - di dimostrare i presupposti delle agevolazioni invocate, dovendosi escludere l'assenza di finalità di lucro da parte dell'ente operante "secondo logiche di mercato".

A ben vedere, dunque, la ricorrente lamenta un'insufficienza della motivazione non più deducibile a seguito della novella apportata all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54 conv. dalla L. n. 134 del 2012, che ha reso inammissibile tale censura.

Parimenti inammissibile è la dedotta omessa considerazione di prove, dedotta come violazione dell'art. 115 c.p.c., sia perchè il libero convincimento del giudice di merito in tema di presunzioni è sindacabile nei ristretti limiti di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, e cioè per mancato esame di "fatti storici", anche quando veicolati da elementi indiziari non esaminati e dunque non considerati dal giudice sebbene decisivi, con l'effetto di invalidare l'efficacia probatoria delle altre circostanze sulle quali il convincimento è fondato, nonchè quando la motivazione non sia rispettosa del minimo costituzionale (Cass., Sez. 1, Ordinanza n. 10253 del 19/04/2021), sia perchè non è consentito in sede di legittimità rimettere in discussione, proponendo una diversa interpretazione, la valutazione delle risultanze processuali e la ricostruzione della fattispecie operate dai giudici del merito (Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 29404 del 07/12/2017, Rv. 646976-01), dovendo emergere, invece, l'assoluta illogicità e contraddittorietà del ragionamento decisorio (Cass., Sez. 6-1, Ordinanza n. 5279 del 26/02/2020, Rv. 657231-01, ha escluso che la sola mancata valutazione di un elemento indiziario possa dare luogo al vizio di omesso esame di un punto decisivo), sia perchè il giudice di merito non è tenuto a dare conto in motivazione del fatto di aver valutato analiticamente tutte le risultanze processuali, nè a confutare ogni singola argomentazione prospettata dalle parti, essendo, invece, sufficiente che egli, dopo averle vagliate nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento e l'iter logico seguito nella valutazione degli stessi per giungere alle proprie conclusioni, implicitamente disattendendo quelli morfologicamente incompatibili con la decisione adottata (ex multis, Cass., Sez. 3, Sentenza n. 14972 del 28/06/2006, Rv. 593037-01).

Il nucleo della decisione della C.T.R. si rinviene nella constatazione del fatto che l'associazione non è stata in grado di dimostrare che tutti i proventi fossero inerenti alle finalità istituzionali e che l'eventuale avanzo di gestione fosse stato reinvestito nell'ambito dell'attività sociale; la ricorrente muove dall'erroneo presupposto secondo cui sarebbe spettato all'Agenzia l'onere probatorio, quando, al contrario, incombeva sull'A. 2000 dimostrare il proprio diritto alle agevolazioni fiscali invocate (tra le altre, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8623 del 30/05/2012, Rv. 62273201: "Affinchè un'associazione sportiva dilettantistica possa beneficiare delle agevolazioni fiscali previste in materia di IVA e di IRPEG, rispettivamente, dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4 e dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 111 non è sufficiente la sua astratta sussumibilità in una delle categorie previste da tali norme, ma è necessario che essa dia prova di svolgere la propria attività nel pieno rispetto di tutte le prescrizioni imposte da esse."; analogamente, Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 23228 del 04/10/2017, Rv. 646307-01: "In tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione").

3. Col terzo motivo si deduce (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la violazione e falsa applicazione dell'art. 148 TUIR e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 per avere la C.T.R., pur dovendosi annoverare la ricorrente tra "gli enti commerciali di tipo associativo" (circostanza incontroversa), violato le menzionate disposizioni in base alle quali non hanno natura commerciale le quote associative e i servizi resi in favore di alcuni associati dietro il versamento di contributi supplementari non hanno natura commerciale se l'ente ha natura di associazione sportiva dilettantistica e se sono rispettate, come nel caso, le condizioni imposte dalle norme per fruire di detto beneficio.

Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la C.T.R. non ha inteso sancire che l'associazione ha perduto la qualifica di ente non commerciale (il che è escluso, peraltro, dal vigente art. 149, u.c., TUIR), ma piuttosto affermare che l'attività concretamente esercitata, sulla scorta degli elementi addotti dall'Agenzia, aveva natura commerciale, in contrasto con i dichiarati fini associativi.

Secondo consolidata giurisprudenza di questa stessa Sezione (ex multis, Cass. 15327/2019, Cass. 22578/2012), le agevolazioni previste dall'art. 148 TUIR e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 in favore delle associazioni non lucrative non dipendono dall'elemento formale della veste giuridica assunta dall'associazione, ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro.

Sulla base di accertamenti fattuali la C.T.R. ha concluso per la fittizietà della veste formale di associazione sportiva dilettantistica della A. 2000, essendo emerso che l'attività della palestra si svolgeva in modo del tutto analogo a quello di esercizi gestiti da imprenditori commerciali.

Come già precedentemente esposto, sarebbe spettato all'associazione dimostrare il diritto alle agevolazioni fiscali, anche dando prova dell'effettiva (e non soltanto formale) adesione alle clausole del vigente D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 148, comma 8, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 7; con specifico riguardo alla disciplina in materia di IVA, si è affermato che "affinchè un'associazione sportiva dilettantistica possa beneficiare delle agevolazioni fiscali previste in materia di IVA e di IRPEG, rispettivamente, dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4 e dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 111 non è sufficiente la sua astratta sussumibilità in una delle categorie previste da tali norme, ma è necessario che essa dia prova di svolgere la propria attività nel pieno rispetto di tutte le prescrizioni imposte da esse" (Cass. n. 17790 del 2020, Cass. n. 8623 del 30/05/2012).

E', dunque, erronea l'impostazione dell'impugnazione della ricorrente che muove dall'opposta premessa secondo cui le menzionate disposizioni non costituirebbero delle agevolazioni fiscali ("il principio per cui le ordinarie quote associative sono irrilevanti ai fini dell'imposizione reddituale ed IVA... non riveste natura di agevolazione tributaria, ma natura sistemica"); al contrario, proprio in ambito IVA, le succitate disposizioni costituiscono eccezioni - consentite dall'art. 132, comma 1, lett. m), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per "talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica" - alla regola generale sancita dall'art. 2, comma 1, lett. a) e c), della menzionata Direttiva 2006/112/CE, in base alla quale "Sono

soggette all'IVA le operazioni seguenti... le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale... le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale".

Ne consegue l'inconsistenza delle doglianze della ricorrente, comunque inammissibili perchè nel ricorso sono riportati (peraltro, in maniera lacunosa e, dunque, irrispettosa dell'art. 366 c.p.c.) elementi - formali e reputati idonei a provare la natura di associazione sportiva dilettantistica - asseritamente non considerati dalla C.T.R., sui quali la A. pretenderebbe un ulteriore accertamento di fatto da parte del giudice di legittimità.

4. In conclusione, il ricorso di A. 2000 è respinto.

Alla decisione fa seguito la condanna della ricorrente alla rifusione, in favore della controricorrente, delle spese di questo giudizio di cassazione, le quali sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo secondo i vigenti parametri.

5. Stante il rigetto dell'impugnazione, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, deve darsi atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto (se dovuto) a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente a rifondere all'Agenzia delle Entrate le spese di questo giudizio, che liquida in Euro 4.100,00 per compensi, oltre a 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 del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, il 27 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 ottobre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza