Sentenza del 09/03/2021 n. 6393 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate, a seguito di verifica fiscale, emetteva nei confronti dell'associazione (XXXXX) (di seguito DIDASCA) avviso di accertamento ai fini IVA, IRES ed IRAP per l'anno 2006 per l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali, irrogando le conseguenti sanzioni.

L'Ufficio, in particolare, contestava all'associazione, in concreto retta dai soli componenti del consiglio direttivo, la cui composizione era rimasta invariata nel tempo, la sostanziale natura commerciale dell'attivita' svolta, la mancanza di vita associativa e la carente democraticita' della gestione.

L'impugnazione della contribuente, che contestava la fondatezza della pretesa, deducendo di aver effettuato esclusivamente attivita' istituzionale rivolta ai soci, era rigettata dalla C.T.P. di Sondrio. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

DIDASCA propone ricorso per cassazione con quattro motivi, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia per aver la C.T.R. ritenuto gravi, precise e concordanti le presunzioni assunte dall'Ufficio, senza tenere conto delle contestazioni della contribuente, ne' considerare l'illegittimita' dell'operato dell'Ufficio che si era avvalso di presunzioni a catena, in violazione del divieto di doppia presunzione.

Nell'articolazione del motivo la contribuente rileva, con ampio richiamo alle deduzioni di merito, che dalle stesse circostanze considerate dall'Ufficio, era derivabile altra, e diversa, ricostruzione dei fatti, avendo operato (XXXXX) per realizzare il fine statutario della "diffusione della conoscenza informatica" che "ha comportato un utilizzo sostanzioso delle risorse interne".

Sottolinea, inoltre, l'erroneo assunto dell'Ufficio, che non ha tenuto conto che l'attivita' svolta a favore dei soci e finalizzata al raggiungimento degli scopi sociali doveva ritenersi, anche a fronte della percezione di corrispettivi specifici, decommercializzata ai sensi dell'articolo 148 TUIR.

Rileva, infine, l'arbitrarieta' della ricostruzione reddituale per l'irrilevanza sia della mancata concreta partecipazione dei soci alla vita associativa in quanto assicurata, in via generale, dallo

statuto sociale, sia dell'assenza di cambiamenti del "gruppo dirigente", la cui composizione era conseguenza dell'essere "i soggetti piu' carismatici tra i fondatori", sia quanto alla determinazione delle somme a loro erogate, non solo inferiori a quanto sostenuto dall'Ufficio e, anche, "ai compensi dell'area dirigenziale", ma pure giustificati in relazione alle prestazioni svolte.

2. La complessa censura e' inammissibile e per piu' ragioni.

2.1. Occorre sottolineare, in primo luogo, che la doglianza e' rivolte direttamente contro l'avviso di accertamento e l'operato dell'Ufficio, asseritamente inadeguato, anziche' avverso la decisione della C.T.R., della quale non e' neppure riprodotta la motivazione o individuati gli eventuali errori, risultando la censura anche carente in punto di specificita'.

2.2. Inoltre, il vizio denunciato e', in evidenza, proposto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5 nel testo anteriore alla riforma operata con il Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54, comma 1, lettera b), conv. con modif. nella L. 7 agosto 2012, n. 134, non piu' denunciabile nel testo ratione temporis applicabile, venendo in rilievo sentenza pubblicata in data 16 dicembre 2013 (v. Sez. U, nn. 8053 e 8054 del 2014).

La nuova norma ha circoscritto il controllo del vizio di legittimita' alla verifica del requisito "minimo costituzionale" di validita' prescritto dall'articolo 111 Cost., sicche' e' denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in se', purche' il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Tale requisito minimo non risulta soddisfatto, invero, soltanto quando ricorrano quelle stesse ipotesi che si convertono nella violazione dell'articolo 132 c.p.c., n. 4, e che determinano la nullita' della sentenza (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorieta'; motivazione perplessa od incomprensibile), mentre al di fuori di esse residua soltanto l'omesso esame di un fatto storico controverso, che e' stato oggetto di discussione e che sia "decisivo", non essendo piu' consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti al rilevante probatorio ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi.

E' di piana evidenza che, nella vicenda in esame, non ricorre tale condizione avendo la C.T.R. ricostruito in fatto - e in termini dettagliati - l'attivita' e il ruolo della (XXXXX) in ordine alle operazioni di fornitura dei prodotti e servizi da parte dell'AICA (Associazione Italiana per l'Informatica e il Calcolo Automatico) e la successiva cessione ai soci da parte dei Centri accreditati. In particolare

- AICA fornisce a (XXXXX) ad un prezzo agevolato prodotti e servizi per la certificazione ai soci; AICA emette regolare fattura nei confronti di (XXXXX);

- la somministrazione ai soci avviene ad opera dei Centri accreditati: sono questi ultimi, infatti, a fornire ai soci di (XXXXX) i diversi servizi (skill cards, certificazioni ECDL, sostenimento esami,...) e a riscuotere i relativi corrispettivi, che sono piu' elevati del costo medio per candidato (stabilito da AICA) e la cui determinazione avviene ad opera del Consiglio direttivo di (XXXXX);

- i Centri accreditati, poi, trattengono sui corrispettivi la quota di competenza e accreditano la differenza a favore di (XXXXX) su apposito conto.

In altri termini, i prodotti e servizi forniti da AICA sono ceduti ai soci di (XXXXX) dai Centri accreditati per un prezzo finale la cui determinazione e' operata dal Comitato Direttivo di (XXXXX). Il corrispettivo e' ripartito tra tre soggetti: l'AICA riceve un importo (costo medio per candidato sulla base del "costo medio su base nazionale") che, in realta', e' il costo della prestazione; il Centro accreditato riscuote l'intero corrispettivo e trattiene la quota che gli compete per la copertura delle spese di gestione e istituzionali; la differenza spetta a (XXXXX).

L'ente, dunque, ricopre e svolge un ruolo di intermediazione tra l'AICA, fornitrice dei beni e servizi, e l'effettivo (Centro accreditato) soggetto erogatore degli stessi verso gli utenti finali, ricevendo per tale compito una parte del corrispettivo della vendita.

Da tutto cio' la CTR ha tratto la conseguenza, logica e coerente, che detta differenza non poteva che avere "natura di margine imprenditoriale", la cui concreta fruizione, in particolare, andava a vantaggio dei "5 componenti del Consiglio Direttivo di (XXXXX) i quali operano per esclusivo interesse economico personale", con percezione di rilevanti somme per le loro "collaborazioni continuative".

2.3. La doglianza, infine, e' ulteriormente inammissibile atteso che, da un lato neppure attinge allo specifico percorso argomentativo della C.T.R., e, dall'altro, mira a censurare la valutazione della prova da parte del giudice di merito in una prospettiva di non condivisione delle scelte interpretative operate e non di una incoerenza o illogicita' della motivazione, articolazioni queste non ammissibili anche nella vigenza del precedente testo dell'articolo 360 c.p.c., n. 5 in quanto dirette ad un nuovo esame di merito, non consentito in sede di legittimita'.

3. Il secondo motivo denuncia violazione ed errata applicazione dell'articolo 148 TUIR e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 4 per aver la C.T.R. ritenuto che (XXXXX) svolgesse attivita' di intermediazione tra l'AICA e i Centri accreditati, senza considerare le contestazioni e gli argomenti sollevati dalla contribuente, intesi ad evidenziare che le prestazioni erano sempre rese da (XXXXX), irrilevante la modalita' del ricorso ai Centri accreditati, da cui la decommercializzazione del servizio ai sensi dell'articolo 148 TUIR trattandosi di prestazione resa agli associati.

3.1. Il motivo e' inammissibile.

3.2. Pure tale doglianza mira, invero, a contestare la sufficienza e completezza della motivazione.

E' dirimente, peraltro, che il motivo, nel riferirsi all'articolo 148 TUIR ai relativi requisiti e al regime di decommercializzazione ivi previsto, non coglie la ratio della decisione.

3.3. In via generale, infatti, l'articolo 73, (gia' 87), comma 1, lettera c, TUIR contempla tra i soggetti passivi gli enti non societari che suddivide in due categorie: enti commerciali e non commerciali, distinguendoli in base ad un aspetto sostanziale, ossia il tipo di attivita' principale svolta e la sua natura commerciale o meno.

E' quindi centrale, per l'individuazione della disciplina applicabile, la qualificazione della "commercialita'" dell'attivita' svolta, per la quale va fatto riferimento all'articolo 55 TUIR, che 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, ancorche' non esclusiva, delle attivita' indicate nell'articolo 2195 c.c., e delle attivita' indicate all'articolo 32, comma 2, lettera b) e c) 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 attivita' organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 c.c.;

b)... omissis...

c)... omissis...

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attivita' commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attivita' indicate nel presente articolo."

Ne deriva che se l'ente, alla luce dei criteri previsti dall'articolo 55 cit., svolge in via principale o esclusiva un'attivita' di tipo commerciale, si applicano gli articoli 81 e seguenti TUIR, mentre, diversamente, trovano applicazione gli articoli 143-150 TUIR.

Ove l'attivita' principale (o prevalente) sia qualificabile come non commerciale trova applicazione l'articolato regime di favore previsto dagli articolo 143 (gia' 108) e segg. tuir e in particolare:

a) La decommercializzazione prevista dall'articolo 143, comma 1, (108) TUIR per la generalita' degli enti non commerciali.

Per tale disposizione non si considerano attivita' commerciali "le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 c.c. rese in conformita' alle finalita' 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 attivita' 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'articolo 148, commi 1 e 2, (111) TUIR per quel sottoinsieme degli enti non commerciali rappresentato da associazioni.

In particolare, non concorrono a formare il reddito complessivo "l'attivita' svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformita' alle finalita' 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 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'attivita' interna", ossia quella volta verso gli associati, ferma la generale caratteristica di "non commercialita'" dell'ente/associazione.

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

In quest'ultima ipotesi, riferita ad un sottoinsieme delle associazioni-enti non commerciali, non concorrono a formare il reddito complessivo - con attrazione nella non imponibilita' di attivita' che in via generale (ex articolo 55 TUIR) sarebbero altrimenti considerate commerciali - "le attivita' svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti...".

L'intera articolata disciplina, dunque, presuppone, per la sua applicabilita', sempre e comunque che l'ente sia qualificabile come "non commerciale".

3.4. Orbene, la C.T.R., con la sentenza impugnata, non ha ritenuto inapplicabile la franchigia fiscale per non aver valutato se i servizi rientrassero o meno tra gli scopi dell'associazione, ma, in termini piu' incisivi, ha radicalmente escluso, con valutazione articolata, che l'associazione fosse riconducibile ad un ente non commerciale e, dunque, che fosse applicabile, nella sua generalita', il regime di esenzione ("... individuazione di una attivita' lucrativa che inquadri il soggetto passivo come associazione non riconosciuta meramente formale, ma sostanzialmente come ente commerciale soggetto a tassazione ordinaria con obbligo di presentazione delle relative dichiarazioni fiscali. L'associazione ha sviluppato a tutti gli effetti attivita' di tipo commerciale").

4. Il terzo motivo denuncia nuovamente "omessa motivazione su un punto controverso" per aver la C.T.R. ignorato le eccezioni della ricorrente, in ispecie sul mancato scorporo dai ricavi dell'Iva in essa contenuta, dovendosi considerare l'importo riscosso dal cliente finale comprensivo dell'IVA.

4.1. Il motivo e' inammissibile.

4.2. La questione, dedotta come vizio di motivazione, in se' neppure proponibile, avrebbe dovuto, in ipotesi, esser fatta valere come violazione dell'articolo 112 c.p.c. per aver la C.T.R. omesso di pronunciare sulle domande asseritamente proposte.

4.3. Premesso, poi, che la doglianza non appare suscettibile di riqualificazione ex articolo 360 c.p.c., n. 4 (in conformita' a Sez. U. n. 17931 del 24/07/2013, secondo cui e' comunque necessario - condizione qui non ricorrente - "che il motivo rechi univoco riferimento alla nullita' della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il

gravame allorche' sostenga che la motivazione sia mancante o insufficiente o si limiti ad argomentare sulla violazione di legge"), va rilevato che, anche volendo accedere ad un tale esito, la censura sarebbe parimenti inammissibile per difetto di autosufficienza atteso che, ove la parte deduca un error in procedendo per omessa pronuncia su una domanda "e' necessario, ai fini del rispetto del principio di specificita' e autosufficienza del ricorso per cassazione, che nel ricorso stesso" - onere qui non soddisfatto dalla contribuente - "siano riportati, nei loro esatti termini e non genericamente ovvero per riassunto del loro contenuto, i passi del ricorso introduttivo con i quali la questione controversa e' stata dedotta in giudizio e quelli dell'atto d'appello con cui le censure sono state formulate" (Cass. n. 11738 del 08/06/2016; Cass. n. 19410 del 30/09/2015).

4.4. E' appena il caso di sottolineare, in ogni caso, l'infondatezza della questione poiche' l'invocata sentenza della Corte di Giustizia (sentenza 7 novembre 2013, nelle cause riunite C-249/12 e 250/12, Corina-Hrisi Tulica'", p. 37 e 43) ha cura di precisare che il prezzo pattuito deve ritenersi gia' comprensivo dell'Iva solo "nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilita' di recuperare dall'acquirente l'Iva riscossa dall'amministrazione tributaria", facolta' che, invece, nel nostro ordinamento e' riconosciuta dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 60, u.c., che prevede:

"Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente puo' esercitare il diritto alla detrazione, al piu' tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".

Si tratta di disposizione applicabile nella fattispecie in giudizio, riguardando la norma gli accertamenti divenuti definitivi a far data della sua entrata in vigore (ossia dal 24 gennaio 2012), condizione che qui, in evidenza, ricorre, trattandosi di accertamento oggetto di impugnazione.

5. Il quarto motivo deduce "relativamente all'applicabilita' delle sanzioni Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6".

5.1. Il motivo e' inammissibile perche' generico e indeterminato, neppure censurando, in effetti, la sentenza, di cui non specifica i passaggi oggetto di contestazione, ne' coglie la ratio della decisione, incentrata sull'insussistenza delle condizioni di obbiettiva incertezza normativa e non sull'asserita percezione soggettiva della correttezza delle scelte operate, traducendosi, in realta', in un "non motivo".

6. Il ricorso va pertanto respinto per inammissibilita' dei motivi. Le spese sono liquidate, come in dispositivo, per soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali a favore dell'Agenzia delle Entrate, che liquida in complessive Euro 10.300,00, oltre spese prenotate a

debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza