Sentenza del 09/03/2021 n. 6394 - 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 (XXXXX)) avviso di accertamento ai fini IVA, IRES e IRAP per l'anno 2007 per l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali e l'omessa fatturazione di operazioni imponibili, 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.

(XXXXX) propone ricorso per cassazione con sei motivi, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, insufficiente motivazione, nonche' violazione degli articoli 111 Cost., articolo 132 c.p.c. e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36 per aver la C.T.R. omesso di pronunciare sul contestato vizio della sentenza di primo grado, mera "fotocopia (tranne che per le date e gli importi contestati dall'Ufficio)" della diversa sentenza n. 67/1/12 della C.T.P. di Sondrio, relativa alla ripresa per l'anno 2006.

1.1. Il motivo e' inammissibile e per piu' ragioni.

1.2. La censura, in primo luogo, e' inammissibile per violazione dell'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 4.

Non e' chiaro, infatti, se sia denunciato un vizio di motivazione od un errore di diritto e, in tal caso, se sia dedotto un vizio di omessa motivazione o, come pare emergere dall'articolazione della censura, di omessa pronuncia.

1.3. Il motivo, inoltre, e' carente in punto di autosufficienza, non avendo la ricorrente riprodotto ne' l'atto d'appello, contenente l'asserita contestazione, ne' la sentenza di primo grado (di cui si

eccepiva la nullita').

1.4. La censura, in ogni caso, difetta di interesse, avendo la C.T.R. compiutamente esaminato il merito delle questioni.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10, comma 6, per aver la C.T.R. ritenuti irragionevoli ed eccessivi i compensi percepiti dai componenti del comitato direttivo della (XXXXX), tali da aggirare il divieto di distribuire utili, senza confrontarsi con il disposto di tale norma, trattandosi di importi erogati a titolo di retribuzione delle prestazioni svolte, in se' inferiori a quelli corrisposti al personale dell'area dirigenziale e comparabili a quelli previsti per i quadri d'azienda.

2.1. Il motivo e' inammissibile.

La censura, pur formulata come violazione di legge, attinge in realta', e in termini solo parziali, la motivazione della sentenza impugnata e, anzi, la stessa valutazione operata dalla C.T.R. delle risultanze probatoria acquisite in giudizio, in una prospettiva di non condivisione delle scelte interpretative e di una revisione del giudizio di fatto.

2.2. Privo di ogni rilievo, in primo luogo, e' il richiamo al disposto di cui al Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10, comma 6.

In punto di diritto, occorre sottolineare che la norma invocata fonda una presunzione di distribuzione indiretta per una serie di casi, tra i quali alla lettera e) prevede la corresponsione ai dipendenti di compensi superiori del 20% a quelli previsti dai contratti collettivi.

Il superamento di tale soglia comporta in se', dunque, l'esclusione del regime di favore. L'eventuale mancato superamento, tuttavia, non prova il contrario, ne' puo' essere invocato per ritenere congrua e corretta automaticamente l'erogazione dei compensi ove - con valutazione di fatto da parte del giudice di merito - dal complesso degli elementi emerga che l'ente svolga in concreto una attivita' commerciale e la corresponsione delle somme percette sia sproporzionata e sostanzialmente ingiustificata si' da assorbire la gran parte dei proventi, distogliendoli dai fini istituzionali e rivelando, per contro, l'effettiva finalita' lucrativa dell'ente, orientata all'utile (nella specie, dei soci fondatori componenti del comitato direttivo).

2.3. Orbene, la C.T.R., con accertamento in fatto, congruamente motivato e in se' non censurabile, ha ritenuto che (XXXXX) ha operato come ente commerciale sottolineando "l'obbiettiva constatazione dell'esistenza da un lato di ingenti ricavi (per oltre 1,5 milioni di Euro) non derivanti dall'attivita' associativa vera e propria (le cui quote versate dagli iscritti ammontano all'esigua somma di Euro 56.000,00), bensi' da quella di intermediazione" - tra l'AICA, fornitrice dei servizi e delle prestazioni, e i Centri accreditati, erogatori delle stesse agli associati, che "introitano i corrispettivi, trattenendo la quota di spettanza" e versando la differenza a (XXXXX) -i cui proventi derivavano "in massima parte" "da attivita' non collegate se non indirettamente con gli scopi istituzionali" ed "erano reimpiegati non gia', o quantomeno in prevalenza, nell'attivita' senza scopo di lucro, se non in misura marginale e "di facciata" ma

consistevano in veri e propri avanzi o utili, ridistribuiti in forma di compensi ai 5 soci fondatori e componenti del comitato direttivo, per incarichi non meglio precisati, nonche' al di fuori da ogni comprovato legame negoziale con l'associazione" e cio' "al di fuori di ogni manifesto criterio di proporzionalita', con gli incarichi, del tutto generici, asseritamente conferiti, per nulla documentati ne' di fatto comprovati nel loro oggetto".

Da tale complesso di elementi e circostanze, il giudice d'appello ha concluso, in termini logici e congrui, che "si e' aggirato il divieto di distribuire anche indirettamente gli avanzi di gestione e gli utili", restando, da un lato, esclusa la prevalenza dell'attivita' culturale e, dall'altro, provata "la prevalenza di quella commerciale, non finalizzata agli scopi istituzionali".

2.4. La CTR, inoltre, in coerenza con il dettato normativo, ha specificamente apprezzato anche l'ammontare dei compensi, rilevando che le contestazioni, oltre che generiche, non erano "in grado comunque di smentire, anche con l'inclusione, nel loro ammontare, dei contributi previdenziali ed assicurativi, l'obbiettiva irragionevolezza di compensi cosi' elevati ai propri soci e collaboratori, nell'ambito di un'associazione che si professa non profit".

E' appena il caso di sottolineare, sul punto, che proprio in forza della erogazione dei compensi de quibus l'associazione era, nel rendiconto annuale, costantemente in perdita, il cui azzeramento era operato attingendo dal fondo patrimoniale, alimentato dalle sole tessere associative.

3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, falsa applicazione dell'articolo 167 Dir. n. 112/2006/CE e del Decreto Legge n. 1 del 2012, articolo 93 conv. nella L. n. 27 del 2012, nonche' della sentenza della Corte di Giustizia 7 novembre 2013, nelle cause riunite C-249 e C250/12 per aver la C.T.R. negato lo scorporo dai ricavi dell'IVA in essa contenuta, dovendosi considerare l'importo riscosso dal cliente finale comprensivo dell'IVA.

3.1. Il motivo e' infondato.

Occorre premettere che la contribuente non ha scientemente applicato l'IVA alle prestazioni in giudizio, avendo operato sul presupposto, erroneo, di non essere soggetta al relativo regime, sicche' il corrispettivo ricevuto non includeva, ab origine, l'imposta.

Cio' precisato, va rilevato che 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.

4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, falsa applicazione dell'articolo 53 Cost., articolo 17 e ss Dir. n. 77/388/CEE e articolo 16, lettera a) e 178 lettera a) Dir. n. 2006/112/CE, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 55 per aver la C.T.R. negato la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati.

4.1. Il motivo e' inammissibile per novita' della questione di cui non v'e' traccia nella sentenza; ne' la relativa censura risulta riprodotta in ricorso, neppure essendo stato indicato dove e quando essa sia stata sottoposta al giudice di merito (ex multis v. Cass. n. 8206 del 22/04/2016), denunciando, nel caso, il diverso vizio di omessa pronuncia.

La doglianza, peraltro, difetta di autosufficienza anche sotto il profilo del merito, avendo la ricorrente omesso di specificare e riprodurre la documentazione relativa ai dedotti acquisti.

5. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, falsa applicazione dell'articolo 99, comma 1, TUIR, per il mancato riconoscimento della deducibilita' del costo relativo all'IVA esclusa dalla rivalsa.

5.1. Pure tale motivo, come il precedente, e' inammissibile per novita' della questione, che, in alcun modo trattata nella sentenza impugnata, risulta dedotta per la prima volta in sede di legittimita'. Valgono, sul punto, i rilievi gia' espressi al punto 4.1.

5.2. Occorre rilevare, comunque, che per l'IVA e' normativamente prevista la rivalsa, il cui mancato esercizio, con riguardo a fattispecie di recupero dell'imposta su accertamento, non e' - come evidenziato in relazione al terzo motivo - precluso Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 60, u.c., (ove ne sussistano i presupposti in fatto e diritto), da cui l'indeducibilita' dell'imposta ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

6. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6 per aver escluso la C.T.R. l'inapplicabilita' delle sanzioni nonostante l'ente avesse, in buona fede, ritenuto di operare come ente non commerciale, non potendosi considerare equivalente la condotta "di chi ha seguito una determinata normativa" e quella "di chi ha violato le prescrizioni con l'intento di evadere il fisco".

Deduce, inoltre, la sussistenza di una situazione di obbiettiva incertezza normativa.

6.1. Il motivo, al di la' della genericita' e indeterminatezza dello stesso, e' infondato.

6.2. Secondo il consolidato orientamento della Corte, infatti, "in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, il Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 5 applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dalla L. n. 689 del 1981, articolo 3 stabilisce che

non e' sufficiente la mera volontarieta' del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, a cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente. E' comunque sufficiente la coscienza e la volonta' della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se l'agente e' incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l'ignoranza dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza" (v. da ultimo Cass. n. 2139 del 30/01/2020).

Orbene, da un lato la contribuente non ha provato - come era suo onere - di aver tenuto una condotta diligente, mentre, dall'altro, la C.T.R. ha escluso, alla stregua delle complessive risultanze del giudizio, che il contribuente sia incorso in errori inevitabili, non sussistendo "alcuna obbiettiva incertezza circa la natura della suddetta attivita', alla luce dei riscontri e delle modalita' di svolgimento della stessa da parte dell'associazione".

7. Il ricorso va pertanto respinto.

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