

Sentenza del 27/01/2023 n. 2624 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Congregazione Religiosa Suore Ancelle della Divina Provvidenza svolge attività socio-sanitaria, ospedaliera e di casa di cura; a decorrere dal 6 aprile 1998, la Congregazione era iscritta nel registro delle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale ("ONLUS").

Di conseguenza essa: (a) ai fini IRES beneficiava dell'esenzione prevista dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 150 e dell'applicazione di un'aliquota ridotta del 50 per cento ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 6 per le ulteriori tipologie di redditi (fondiari, di capitale, diversi), rilevanti ai sensi dell' art. 143 t.u.i.r. ; (b) ai fini IRAP, sempre per effetto della "decommercializzazione" dell'attività sanitaria determinava la base imponibile, ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 10, comma 1 , secondo il metodo c.d. retributivo e non su base analitica.

2. Con provvedimento n. 2014/2555 l'Agenzia delle entrate - Direzione Regionale della Puglia ha proceduto alla cancellazione della Congregazione dal Registro delle ONLUS, a decorrere dal 1 gennaio 2007, in ragione della corresponsione ad un proprio dipendente (il Direttore Sanitario, Dott. A.A.) di una retribuzione superiore del 20 per cento rispetto a quanto previsto dal contratto collettivo nazionale di riferimento, in violazione del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 10, comma 6, lett. e .

3. L'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale di Barletta-Andria-Trani e l'Agenzia delle entrate - Direzione Regionale Puglia - Grandi Contribuenti hanno, di conseguenza, emesso, nei confronti della Congregazione, sei distinti avvisi di accertamento, mediante i quali sono stati accertati, in relazione ai periodi d'imposta (---) (da parte della DRE Puglia) e dal (---) (da parte della DP BAT): a) redditi d'impresa asseritamente non dichiarati; b) maggiori redditi fondiari; c) un maggiore imponibile ai fini IRAP; e hanno richiesto il pagamento di una maggiore IRES complessivamente pari a Euro 11.615.231,03, una maggiore IRAP pari a Euro 18.719.305,00, oltre a sanzioni per Euro 13.090.738,95 e relativi interessi.

4. La Commissione tributaria provinciale di Bari, adita dalla ricorrente con distinti ricorsi contro il provvedimento di cancellazione e contro i sei avvisi di accertamento, ha rigettato il ricorso contro il provvedimento di cancellazione; riuniti i ricorsi relativi agli avvisi di accertamento, li ha parzialmente accolti.

Nelle more l'Agenzia ha annullato in parte gli avvisi relativamente all'IRAP per le annualità (---) e (---).

5. La Commissione tributaria regionale della Puglia, con la sentenza n. 662/5/2019 impugnata nel presente procedimento, depositata l'11 marzo 2019, non notificata, riuniti gli appelli proposti contro entrambe le sentenze, ha:

- confermato la sentenza reiettiva dell'impugnazione della cancellazione dal registro ONLUS;
- dichiarato l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere in relazione alle riprese a tassazione ai fini IRAP (e relativi interessi e sanzioni) per gli anni d'imposta (---) e (---);
- accolto l'appello proposto dalla Congregazione esclusivamente con riferimento all'eccezione di non debenza delle sanzioni irrogate in tutti gli avvisi, data la mancanza dei presupposti oggettivi e soggettivi e la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza normativa;
- accolto, per il resto, gli appelli proposti dall'Agenzia avverso la sentenza relativa agli avvisi di accertamento.

6. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a tre motivi, tutti relativi alla pronuncia sulle sanzioni.

La Congregazione ha proposto ricorso incidentale, in base a sei motivi.

In corso di causa s'è costituito nuovo difensore per la controricorrente.

Originariamente fissata per l'adunanza camerale del 19 maggio 2022, per la quale la Congregazione ha depositato memoria, con ordinanza la causa è stata rimessa alla pubblica udienza, fissata per il 24 novembre 2022, ove è stata discussa.

Motivi della decisione

1. Vanno esaminati prioritariamente i motivi di ricorso incidentale della Congregazione, attinenti al provvedimento di cancellazione dal registro delle ONLUS, presupposto per il disconoscimento dei benefici, e poi al merito delle pretese tributarie, mentre i motivi dell'Agenzia attengono esclusivamente alle sanzioni.

2. Col primo motivo l'Ente lamenta l'illegittimità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 6, lett. e , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

La Congregazione lamenta infatti che la CTR abbia rigettato le proprie doglianze nonostante, al fine di verificare il superamento dei limiti e dei motivi stabiliti dalla norma richiamata, sia stata presa in considerazione: a) la retribuzione prevista in un unico contratto collettivo di lavoro (ARIS AIOP, relativo al settore ospedaliero privato) e non già la media delle retribuzioni previste nei contratti collettivi di lavoro nazionale; b) che siano state utilizzate, come parametri di riferimento, figure professionali distinte da quella del direttore sanitario, ritenendo in particolare tale figura equiparabile a quella di medico responsabile primario. La maggiore ampiezza dei compiti e delle responsabilità del primo comporterebbe infatti l'impossibilità di equiparare il suo trattamento economico a quello del medico primario.

2.1. Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

Il D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 1, lett. d , prevede, tra gli elementi necessari per l'iscrizione nel registro ONLUS, il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione.

L'art. 10, comma 6, lett. e, a sua volta in particolare prevede che "si considera in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione... la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche".

Costituisce orientamento consolidato (Cass. 30/06/2011, n. 14371) quello per cui "i requisiti formali previsti dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10 , non possono ritenersi surrogabili con il concreto accertamento della fattuale osservanza dei precetti della norma, sia per la non equivoca lettera della legge sia per il fatto che si tratta di norma di stretta interpretazione (Cass. 25/05/2009, n. 11986 ; Cass. 30/03/2009, n. 7653)".

2.2. La disposizione, nel generico rinvio ai contratti collettivi, di cui non specifica la natura, non prevede, come sostenuto dalla controricorrente Congregazione, la necessità di operare obbligatoriamente una media tra vari contratti collettivi, non espressamente indicata, nè potendosi ritenere essa imposta dall'uso del plurale che viene utilizzato unicamente per concordare con il riferimento ai "lavoratori" e alle loro qualifiche. Mentre del tutto generica è la previsione contenuta nei documenti di prassi indicati dalla Congregazione (del resto non vincolanti per il giudice: Cass. 09/10/2007, n. 23031).

Il motivo è inoltre inammissibile laddove censura il mancato utilizzo, quale parametro, di altri contratti collettivi nazionali, relativi al settore pubblico o agli Istituti Medici Religiosi (ARIS ANMIRS), senza censurare i motivi dell'errato riferimento all'uso del contratto collettivo della sanità privata, avendo la CTR, a pagina 10, espressamente affermato che il dottor A.A. svolgeva la funzione di "direttore sanitario in un'azienda privata e la sua retribuzione risultava superiore di oltre il 20% a quelle del comparto sanità privata di cui indubitabilmente la Congregazione faceva parte". L'ufficio ha peraltro evidenziato che tale contratto collettivo era proprio quello richiamato dal contratto integrativo aziendale del 9 gennaio 2008 e che nel contratto di lavoro a tempo indeterminato stipulato tra la Congregazione ed il dottor A.A. era riconosciuto espressamente che il compenso stabilito era superiore a quello previsto dal contratto collettivo nazionale ARIS AIOP. Il motivo è altresì inammissibile laddove censura il riferimento parametrico alla qualifica di responsabile primario, cui non sarebbe riconducibile, per compiti e responsabilità, il Direttore sanitario; ed infatti la CTR ha evidenziato che "come correttamente già ritenuto dai giudici di primo grado il direttore sanitario è attualmente equiparato a livello retributivo al responsabile di raggruppamento di servizio nel contratto collettivo nazionale della sanità privata", mentre la Congregazione, lungi dal censurare, anche sotto il profilo ermeneutico, tale ritenuta assimilazione nel contratto collettivo, fonda le proprie considerazioni su di un riferimento normativo, la L. n. 412 del 1991 , e su pronunce non pertinenti al caso di specie, attinenti alle funzioni del direttore sanitario, sostanzialmente mirando ad un diverso accertamento di fatto.

3. Col secondo motivo l'ente lamenta l'illegittimità della sentenza per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

La ricorrente censura l'implicito rigetto dell'eccezione con la quale aveva dedotto la decadenza dal potere di accertamento per le annualità (---) e (---) sia per insussistenza di una fattispecie penalmente rilevante sia per esser sorto l'obbligo di denuncia solo nel 2014 e quindi successivamente allo spirare del termine ordinario di accertamento; tale questione, sollevata nel primo motivo di appello, è stata implicitamente rigettata dalla CTR che ha esaminato direttamente il merito della vicenda ma facendo erroneo uso delle regole da applicare al caso.

3.1. Il motivo non è fondato (precisato che già la CTR ha dato atto dell'annullamento dell'accertamento relativo all'Irap anni (---) e (---), in quanto per tale tributo non vale il raddoppio dei termini).

Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3 , prevede, nel testo vigente *ratione temporis*, che "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell' art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

Come più volte chiarito da questa Corte, anche sulla scorta dei principi enunciati da Corte Cost. n. 247 del 2011, il raddoppio opera in presenza di tale presupposto astratto, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo (Cass. 28/06/2019, n. 17586 ; Cass. 13/09/2018, n. 22337 ; Cass. 30/05/2016, n. 11171), non rilevando "nè l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell' art. 405 c.p.p. , mediante la formulazione dell'imputazione, nè la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario" (Cass. 15/05/2015, n. 9974).

Ciò naturalmente non rende di per sè legittimo qualunque accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria oltre il termine-base fissato dalla legge, dovendo al contrario essere evitato, come chiarito dalla Corte costituzionale nella citata sentenza n. 247 del 2011, un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni in esame al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento. Per verificare l'uso pretestuoso del raddoppio dei termini "il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità", con la precisazione però che "il correlativo tema di prova - e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario - è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato" (p. 5.3. della sentenza della Corte costituzionale).

Tali considerazioni rendono quindi infondati i motivi in quanto:

a) come non sono rilevanti l'esistenza e l'esito del giudizio penale neanche può essere valutata, ai fini del giudizio postumo sull'esistenza di un obbligo di denuncia, la formale correttezza del comportamento della contribuente prima dell'accertamento, anche in considerazione del fatto che la decadenza è stata pronunciata a decorrere dall'anno (Omissis), per cui secondo il ragionamento dell'ufficio da tale anno la Congregazione avrebbe dovuto operare come un normale ente non commerciale;

b) si è in presenza non di raddoppio del termine in senso proprio ma di un nuovo termine di decadenza (Cass. 18/02/2022, n. 5501 ; Cass. 14/05/2018, n. 11620 ; Cass. 09/08/2016, n. 16728 nonchè l'esplicito passaggio di Corte Cost. n. 247 del 2011, secondo cui "i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente, in presenza di "eventi peculiari ed eccezionali". Al contrario, i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva");

c) nè è fondata la tesi per cui il criterio direttivo che la L. n. 23 del 2014, art. 8 , ha posto per il legislatore delegato (secondo cui il raddoppio di termine per l'accertamento in tanto può essere utilizzato se ed in quanto la presentazione della denuncia penale avvenga prima dello spirare del termine per l'accertamento), possa essere inteso come norma di interpretazione autentica; trattasi infatti di un criterio di delega e come è noto il legislatore delegato è intervenuto al riguardo con il D.Lgs. n. 158 del 2015 e ha dettato, con l'art. 2, comma 3, una specifica disciplina transitoria, che ha fatto salvi gli accertamenti notificati alla data del 2 settembre 2015 (Cass. 10/12/2021, n. 39416), mentre emerge che gli accertamenti in esame sono stati notificati nel 2014.

4. Col terzo motivo l'Ente deduce la illegittimità della sentenza per violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 143, comma 3, lett. b , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

La Congregazione censura la violazione di tale norma che prevede che, per gli enti non commerciali, non costituiscano reddito i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, convenzionato o in regime di accreditamento, di attività "aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi", l'applicabilità della quale è stata esclusa dalla CTR. Deduce infatti la Congregazione di fornire, dal 1987, in convenzione con il sistema sanitario nazionale, prestazioni sanitarie; che nelle Costituzioni delle Ancelle della Divina Provvidenza, all'art. 2, era previsto che l'ente si dedicasse alla cura, assistenza, riabilitazione, risocializzazione, difesa e sorveglianza delle "persone nelle quali è presente una compromissione delle facoltà intellettive superiori in special modo verso i neuropatici, i minorati psichici, gli epilettici ed encefalici ed anche i lungodegenti"; che i diversi interventi normativi succedutisi in materia di tutela della salute mentale e la progressiva chiusura e dismissione degli ospedali psichiatrici avevano indotto l'ente a una riconversione delle attività assistenziali, dovendo oggi l'attività svolta dalla Congregazione essere considerata, nel suo complesso istituzionale, quale attività socio-sanitaria ospedaliera e di casa di cura in favore di soggetti svantaggiati, pertanto diretta al perseguimento di finalità di solidarietà sociale, ai sensi del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 1, lett. b .1 4.1. Il motivo è in parte inammissibile ed in parte infondato.

Si premette che dalla cancellazione dal registro delle ONLUS è derivata la conseguenza della soggezione dell'ente al trattamento fiscale proprio degli enti non commerciali, e quindi agli artt. 143 e 144 t.u.i.r. ; il D.M. n. 266 del 2003, art. 5, comma 4, prevede infatti che la cancellazione conseguente all'accertamento della mancanza, fin dal momento dell'iscrizione, anche solo di uno dei requisiti formali di cui al D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10 determini la decadenza dalle agevolazioni fiscali fruite.

Il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 1, lett. c , dedicato ai soggetti passivi per l'imposta sul reddito delle società, prevede che, oltre alle società e agli enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, "sono soggetti all'imposta sul reddito delle società... gli enti pubblici e privati diversi dalle società... che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale...".

Il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 143, comma 1 , dedicato agli "enti non commerciali residenti" dispone che "il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) è formato dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell' art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

Pertanto, il reddito degli enti non commerciali è computato come quello per le persone fisiche, avendo riguardo alle varie tipologie di reddito, fondiario, di capitale, di impresa e diversi ed all' art. 143, comma 2 t.u.i.r. si dispone che "il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'art. 8", e quindi sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Il comma 3, invece, indica i redditi che non possono essere presi in considerazione per il calcolo del reddito complessivo degli enti non commerciali ("non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c: a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento... di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi").

Se, dunque, gli enti sono qualificati come "non commerciali", non si può tenere conto, ai fini della determinazione del reddito complessivo dei "contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai detti enti", ai sensi dell' art. 143, comma 3, lett. b t.u.i.r. , purchè si tratti di attività "aventi finalità sociali" esercitate "in conformità ai fini istituzionali dell'ente non commerciale".

L'agevolazione è subordinata a due condizioni: 1) deve trattarsi di attività aventi finalità sociali; 2) le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Pertanto, dovendosi la sottrazione alla tassabilità di somme, che normalmente costituiscono reddito per il soggetto che le riceve, configurare come un'ipotesi di esenzione, deve ritenersi che l'onere di provare che queste prestazioni rientrano nelle attività istituzionali incombe sulla parte contribuente (Cass. 20/11/2000, n. 14989 , che ha "specificato che le prestazioni, per essere inidonee a produrre reddito, devono essere rese "in conformità alle finalità istituzionali dell'ente". Una norma che prescindesse da questo dato e che consentisse che ciò che costituisce

reddito per tutti i soggetti possa non costituire reddito per alcuni soggetti, senza individuare la ragione legittimante il trattamento differenziato nei fini istituzionali dell'ente, sarebbe molto difficile da giustificare sul piano della razionalità e dei principi della Costituzione").

4.2. La CTR, sul punto, ha evidenziato che la Congregazione svolge duplice attività, sia di assistenza ai pazienti ortofrenici sia di assistenza nei confronti di chiunque ne faccia richiesta per il tramite dell'A.S.L., ma che solo la prima rientri nelle finalità istituzionali dell'ente, che sono, oltre a quella di culto e di beneficenza, quella di assistenza al servizio degli infermi di mente, i cui proventi non sono tassabili, mentre ha ritenuto che tutte le altre prestazioni sanitarie non fossero comprese nelle finalità istituzionali e fossero quindi tassabili; ha negato la fondatezza della tesi della Congregazione per la quale la conformità ai fini istituzionali degli enti non può essere intesa come conformità formale alle previsioni statutarie ma in riferimento a tutte le attività a contenuto sociale rese con modalità non lucrative in regime di convenzione e che, dal punto di vista letterale, l'indicazione dei pazienti infermi di mente nello statuto fosse fatta a titolo esemplificativo; tale interpretazione, ad avviso della CTR, comporterebbe la sostanziale disapplicazione di quella parte della norma che prevede che, ai fini dell'esenzione, si debba essere in presenza di contributi ricevuti per l'esercizio convenzionato di attività aventi finalità sociali solo se esercitate "in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi", circostanza che nel caso in questione si doveva escludere dal momento che l'ordinaria attività sanitaria non rientra né negli scopi di culto, beneficenza e carità né in quello di assistenza degli infermi di mente.

Il ragionamento della CTR appare esaustivo e del resto la ricorrente, da un lato, non censura, sotto il profilo della corretta applicazione dei criteri di interpretazione, l'individuazione del fine statutario negli scopi, da un lato, di culto e beneficenza, e, dall'altro, di assistenza dei soli infermi di mente; dall'altro lato, propone un'interpretazione estensiva della disposizione e della nozione di conformità ai fini istituzionali, che di fatto, in forza di essa, finirebbero per essere disancorati dalla previsione statutaria.

5. Col quarto motivo la ricorrente incidentale deduce la illegittimità della sentenza per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, lett. a e lett. c , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

La Congregazione deduce di avere eccepito l'illegittimità degli avvisi di accertamento per la insussistenza dei presupposti per l'accertamento induttivo, eccezione rigettata dalla CTR in base alla considerazione che l'ente aveva omesso di indicare nella propria dichiarazione il reddito d'impresa ed aveva omesso di tenere una contabilità separata per lo svolgimento dell'attività commerciale, con la conseguenza che correttamente l'Agenzia aveva fatto ricorso al metodo induttivo.

Lamenta infatti che il ricorso al metodo di accertamento induttivo sia possibile solo in caso di indisponibilità materiale delle scritture contabili o in caso di accertata inattendibilità di esse, laddove invece la Congregazione aveva, in base ai propri obblighi contabili, redatto un bilancio articolato e analitico, pur omettendo di istituire due contabilità per separare l'attività nei confronti dei pazienti ortofrenici dall'attività resa nei confronti di altri pazienti, in quanto si tratterebbe di attività socio sanitaria del tutto omogenea, come nel resto espresso anche nel

parere dell'Organismo di controllo prima dell'emanazione del provvedimento di cancellazione, parere che aveva escluso la cancellazione per violazione del divieto di tenere due contabilità.

5.1. Il motivo, come proposto, non è fondato.

Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2 , prevede la possibilità di accertamento induttivo in caso (lett. a) di mancata dichiarazione del reddito di impresa e (lett. c) ove il contribuente non ha tenuto una o più delle scritture contabili previste dall'art. 14; la disposizione dell'art. 14 è poi richiamata per gli enti non commerciali dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 20 relativamente alle attività commerciali esercitate.

Come evidenziato, la cancellazione dal registro delle ONLUS ha determinato la soggezione al regime degli enti non commerciali, con necessità di predisporre la contabilità separata ai sensi dell' art. 144, comma 2 t.u.i.r.

L' art. 144 t.u.i.r. indica le modalità di computo del reddito complessivo degli enti non commerciali, prevedendo che "i redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano".

L'art. 144, comma 2, dispone, poi, per gli enti non commerciali che esercitano, però, anche attività commerciale, ma non come oggetto principale ed esclusivo della propria specifica attività, che "per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata".

Per questa Corte (Cass. 14/01/2021, n. 529 ; Cass. 14/07/2017, n. 17454) l' art. 144, comma 2 t.u.i.r. , relativo alla contabilità separata, prevede l'obbligo di tenuta della contabilità separata per l'attività commerciale eventualmente esercitata, all'evidente scopo di rendere più tra Spa rente la contabilità commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale, nonché di facilitare la qualificazione dell'ente. Si è precisato che è stato previsto uno specifico regime contabile per gli enti non commerciali che esercitano anche attività di tipo commerciale (Cass. 14/01/2021, n. 526 ; Cass. 03/07/2015, n. 13751). Nella contabilità separata vanno rilevati distintamente i fatti amministrativi relativi all'attività istituzionale dai fatti amministrativi relativi all'attività commerciale, conformemente all'intento del legislatore di mantenere separati gli ambiti delle due concorrenti attività e di rendere più tra Spa rente la contabilità "commerciale" degli enti non commerciali.

La giurisprudenza di legittimità non richiede, per il rispetto della contabilità separata, la predisposizione di due bilanci completi di conto economico e stato patrimoniale, ma solo la distinzione tra due diverse tipologie di "fatti amministrativi", quelli collegati all'attività istituzionale e quelli relativi alla porzione di attività commerciale. La separazione invero può avvenire, oltre che mediante l'adozione di due sistemi contabili (tale è l'effetto dell'obbligo di contabilità separata di cui all' art. 144, comma 2 t.u.i.r.), anche mediante l'individuazione di appositi conti o sottoconti in seno alle risultanze contabili complessive dell'ente, conti o sottoconti evidenzianti la natura della posta contabile sottesa.

La stessa Agenzia delle entrate, con la risoluzione numero 86/E del 13 marzo 2002 , ha affermato che la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività commerciale, non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti. La tenuta di una contabilità separata non prevede, infatti, l'istituzione di un libro giornale e di un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti non troppo dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività. Anche la dottrina è giunta alla conclusione che il requisito della separazione contabile risulta integrato anche in presenza di una contabilità o un piano dei conti unico, che consenta, però, di distinguere i redditi relativi alle varie attività (da separare), tramite la definizione di modalità di imputazione delle voci di costo-ricavo e delle attività-passività, riconducibili alle diverse branche operative. In sostanza, è consentita una "contabilità separabile".

5.2. Tutto ciò premesso, secondo quanto riportato nello stesso ricorso, l'Agenzia delle entrate solo per il (---) aveva evidenziato di poter individuare, nel bilancio, le voci relative all'attività resa nei confronti dei pazienti non ortofrenici, tanto poi da utilizzare tali elementi per ricostruire induttivamente il reddito delle altre annualità di imposta mentre la ricorrente si limita a dedurre la generica mancanza di obbligo di tenere una contabilità separata, senza offrire alcun elemento, neanche nei termini predetti, oltre a non contestare la sussistenza dell'ulteriore (e diverso) presupposto dell'accertamento induttivo di cui alla lett. a dell'art. 39, comma 2 t.u.i.r. .

6. Con il quinto motivo di ricorso la ricorrente deduce l'illegittimità della sentenza per violazione del combinato disposto del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6 e dell' art. 7, punto 3 , dell'Accordo del 18 febbraio del 1984 tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana, ratificato ed eseguito con L. 25 marzo 1985, n. 121 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , con riferimento ai redditi fondiari.

L'invocato art. 6, nella formulazione vigente *ratione temporis*, prevede che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche sia ridotta alla metà nei confronti (tra gli altri) degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione (soggetti indicati nella lett. c, in origine lett. h); la ricorrente deduce che, ai sensi dell'art. 7, punto 3, dell'Accordo, gli enti ecclesiastici sono equiparati per legge, ai fini tributari, agli enti con fini di beneficenza e istruzione, circostanza che da sola fonderebbe il diritto alla riduzione d'imposta.

6.1. Il motivo non è fondato.

La CTR ha negato la natura meramente soggettiva della riduzione e ne ha escluso l'applicabilità, per mancanza della strumentalità diretta ed immediata al fine religioso, dando rilievo al fatto che gli immobili si trovano a grande distanza dalle strutture ospedaliere gestite, statuizione che la ricorrente censura unicamente affermando la natura soggettiva dell'agevolazione in esame.

Una consolidata giurisprudenza di questa Corte ritiene, invece, che, al fine del riconoscimento dell'agevolazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6 in generale, non sia sufficiente il mero requisito soggettivo, non sia cioè, per quanto concerne in particolare gli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, sufficiente che essi siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare che l'attività in concreto esercitata dagli stessi non abbia carattere commerciale,

in via esclusiva o principale, ed inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti, dovendo altrimenti essere classificata come "attività diversa", soggetta all'ordinaria tassazione (Cass. 13/12/2016, n. 25586).

Tale giurisprudenza risale ad alcuni arresti degli anni '90; in particolare Cass. 29/03/1990, n. 2573 ebbe a riconoscere che la necessità di accertare, oltre al requisito soggettivo, l'attività concretamente svolta come descritta nell'atto costitutivo, con precisa indicazione dell'oggetto, ovvero, in difetto, come effettivamente svolta, nascesse alla stregua del coordinamento della citata norma con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, artt. 1 e 2 istitutivo dell'IRPEG, dovendosi accertare che non avesse carattere commerciale, in via esclusiva o principale, e, inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente (nella specie, attività editoriale), che la stessa fosse in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione e di culto, e quindi, non si limitasse a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti; tale decisione concludeva che tale non è un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, "per la intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando si tratti, cioè, di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione".

La natura non solo soggettiva dell'agevolazione è stata poi da questa Corte confermata in numerose altre decisioni (iniziando da Cass. 15/02/1995, n. 1633 e Cass. 08/03/1995, n. 2705 , che ebbe anche a precisare che il rapporto di strumentalità deve essere accertato dal giudice del merito e che il relativo accertamento, ove sia logicamente e congruamente motivato, è incensurabile in sede di legittimità; successivamente Cass. 02/10/2013, n. 22493 ; Cass. 13/01/2021, n. 339).

Ciò significa, in altri termini, che l'esistenza del fine "di religione o di culto" rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente per la spettanza dell'agevolazione, in quanto, come detto, il beneficio non è applicabile solo in ragione della qualificazione soggettiva dell'ente ma assume rilevanza anche l'elemento oggettivo, rappresentato dal tipo di attività svolta.

Tale interpretazione è del resto coerente con la considerazione che l'agevolazione, configurando un'eccezione al principio di corrispondenza fra capacità contributiva e soggettività tributaria (quale immediata applicazione del canone costituzionale di cui all' art. 53 Cost.), "può giustificarsi solo in ragione della considerazione della attività che determinate categorie di contribuenti svolgono" (Consiglio Stato, parere 8 ottobre 1991, n. 1296) e con la considerazione che le norme agevolatrici sono norme eccezionali e quindi di stretta interpretazione.

Il quadro va completato ricordando che ricade sul soggetto richiedente l'onere di provare il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio fiscale.

Alla luce di tali decisioni, pertanto deve ribadirsi che l'agevolazione di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1 , spetti agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati

per legge, come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto (elemento soggettivo) e per le attività non commerciali o per le attività commerciali non prevalenti che siano in rapporto di strumentalità diretta e immediata con i fini di beneficenza e istruzione o, nel caso di specie, religione o culto (elemento oggettivo); con le precisazioni che l'attività è "strumentale direttamente ove con essa l'ente si limiti a procacciare i mezzi economici occorrenti al fine istituzionale" e che non è un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, "per la intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando si tratti, cioè, di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione".

Giova infine precisare che non è pertinente il richiamo di Cass. 10/05/2019, n. 12500 , che ha riguardo alla diversa questione dell'assimilazione dei presidi ospedalieri agli enti ospedalieri, previsti dalla citata disposizione.

7. Col sesto motivo la ricorrente si duole dell'illegittimità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 10 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ; lamenta in particolare che la base imponibile doveva essere determinata esclusivamente secondo il cosiddetto metodo retributivo e non secondo il metodo misto previsto dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 10, comma 2 , stante la omogeneità di tutti gli introiti della Congregazione, sull'assunto che tutta l'attività svolta da questa sia un'attività a contenuto sociale diretta all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale.

7.1. Il motivo non è fondato.

La cancellazione dal registro delle ONLUS ha necessariamente determinato, come visto, la soggezione alle regole degli enti non commerciali, per i quali, in tema di IRAP, ove svolgano anche attività commerciale, l'art. 10 in questione prevede che la base imponibile a queste relativa è determinata secondo la disposizione dell'art. 5, computando i costi deducibili ivi indicati non specificamente riferibili alle attività commerciali per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. La base imponibile relativa alle altre attività è determinata a norma del precedente comma 1, ma l'ammontare degli emolumenti ivi indicati è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali. Qualora gli emolumenti non siano specificamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare degli stessi è ridotto di un importo imputabile alle attività commerciali in base al rapporto sopra indicato.

La ricorrente, a fondamento della supposta natura non commerciale dell'attività sanitaria svolta, invoca la considerazione che tutta la sua attività sia un'attività a contenuto sociale diretta all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, ai sensi e per gli effetti previsti dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 1, lett. c , e comma 2, lett. e , che però riguarda la natura di ONLUS che, come visto, le è stata disconosciuta.

8. Il ricorso dell'Agenzia delle entrate attiene alle sanzioni, di cui la Commissione tributaria regionale ha escluso l'applicabilità.

La CTR, accogliendo l'appello dell'ente, ha evidenziato l'incertezza della materia conseguente all'accoglimento di un solo motivo di esclusione dell'ente dall'anagrafe delle ONLUS, rispetto ai due proposti all'Agenzia delle entrate, e l'applicazione retroattiva del provvedimento, segnalando che tali elementi potessero avere generato il convincimento sull'individuazione della natura non commerciale dell'attività espletata dall'ente; ha altresì evidenziato che nel formale richiamo contenuto nel contratto del Dott. A.A. della presenza di una retribuzione superiore a quella prevista dalla contrattazione collettiva non possa individuarsi una negligenza tale da far applicare le sanzioni, trattandosi di espressione non dimostrativa della consapevolezza che tale importo fosse superiore della percentuale contemplata dalla legge per la violazione del divieto di redistribuzione degli utili.

9. Col primo motivo l'Agenzia deduce la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 132 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , in quanto l'esclusione delle sanzioni non sarebbe coerente con l'impianto motivazionale reso sul merito della controversia.

9.1. Il motivo è infondato.

Le Sezioni unite di questa Corte hanno affermato che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, allorquando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., 19/06/2018, n. 16159 , che menziona Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232). I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass., Sez. U., 24/03/2017, n. 766 ; Cass., Sez. U., 09/06/2017, n. 14430 ; Cass., Sez. U., 18/04/2018, n. 9557).

Nella specie, diversamente da quanto prospetta l'Agenzia, il giudice di appello illustra, con sufficiente chiarezza, le ragioni del proprio convincimento ed i motivi della ravvisata illegittimità dell'atto impositivo delle sanzioni, per la incertezza della materia discendente da due circostanze e cioè che il provvedimento di cancellazione dal Registro delle ONLUS era stato adottato sulla base di un solo motivo, rispetto ai due originariamente proposti dall'Agenzia delle entrate, e che l'applicazione retroattiva del provvedimento, pur legittima, poteva aver generato un affidamento da parte dell'ente, il che non è affatto contraddittorio con quanto statuito a proposito del merito dell'accertamento.

10. Col secondo motivo l'Agenzia deduce la "violazione dei principi generali in materia di ripartizione dell'onere probatorio. Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5 e art. 6, comma 2 , e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 "; premessa una ricostruzione dei presupposti applicativi, in materia di sanzioni, dell'elemento della oggettiva incertezza normativa, essa deduce che la commissione tributaria abbia violato i principi in materia di riparto degli oneri di allegazione e prova, affermando che l'ente fosse inconsapevole delle riscontrate irregolarità nonostante quest'ultimo non avesse assolto al proprio onere al riguardo.

Con il terzo motivo l'Agenzia deduce la "violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2 , e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3 , e del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ", ripercorrendo la giurisprudenza in tema di incertezza giuridica oggettiva.

10.1. I due motivi vanno trattati congiuntamente e sono fondati.

Sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10 e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 , quando sia ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, nè a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione. Essa è caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (da ultima Cass. 14/02/2022, n. 4599).

In base a consolidati principi il contribuente ha l'onere di allegare la ricorrenza degli elementi che giustificano l'esenzione (Cass. 13/07/2018, n. 18718).

Nel caso di specie, la CTR ha invece valorizzato esclusivamente circostanze relative al singolo contribuente, e cioè la circostanza che il provvedimento di cancellazione dal Registro delle ONLUS era stato adottato sulla base di un solo motivo, rispetto ai due originariamente proposti dall'Agenzia delle entrate, e l'applicazione retroattiva del provvedimento che, pur legittima, poteva aver generato un affidamento da parte dell'ente, in violazione dei principi posti dalla predetta giurisprudenza di questa Corte.

11. Pertanto, respinto il primo motivo di ricorso dell'Agenzia, vanno accolti gli altri due; va invece respinto il ricorso della Congregazione. La sentenza va cassata, in relazione ai motivi accolti, e la causa rinviata alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, anche per regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo e il terzo motivo del ricorso dell'Agenzia delle entrate, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di regolare anche le spese del giudizio di

legittimità; rigetta il ricorso incidentale della Congregazione. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza