

Sentenza del 20/03/2023 n. 8001 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 1 febbraio 2008 la G.d.F. di Roma iniziava una verifica fiscale nei confronti della Cooperativa sociale Nuova Sair Onlus conclu Sas i con la consegna del relativo p.v.c. in data 26 giugno 2008. Sulla scorta delle risultanze di tale verifica l'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti della predetta cooperativa un avviso di accertamento con cui l'amministrazione finanziaria, per l'anno d'imposta 2007, disconosce le agevolazioni fiscali per insussistenza del requisito di mutualità prevalente e, rilevata l'omessa dichiarazione di canoni di locazione, recuperava a tassazione maggiori importi ai fini IRES, IRAP ed IVA. 2. La società cooperativa impugnava l'atto impositivo dinanzi alla CTP di Roma che rigettava il ricorso e analoga sorte subiva l'appello proposto dalla predetta società che la CTR del Lazio rigettava con la sentenza impugnata, in cui, per le parti in questa sede ancora rilevanti, sosteneva che il superamento dei termini di permanenza dei verificatori presso la sede della contribuente fosse meramente ordinatorio e non incidesse sull'utilizzabilità delle prove raccolte e sulla legittimità degli atti di accertamento; che non sussisteva la violazione del diritto al contraddittorio in quanto la fase accertativa si era svolta "attraverso l'emissione di verbali giornalieri e di un verbale finale di constatazione, tutti a piena conoscenza della società, e rispetto ai quali nessuna attività di contestazione era stata svolta"; che la pretesa erariale era fondata in quanto la cooperativa aveva erogato "premi ai membri del consiglio di amministrazione di gran lunga superiori a quelli normalmente convenuti" nonché "premi di produzione del tutto anomali" e la società appellante, cui gravava l'onere di provare la sussistenza dei presupposti per beneficiare del regime agevolativo, non aveva fornito nessuna prova concreta, limitandosi a richiedere l'estensione al processo tributario delle risultanze favorevoli del procedimento penale instaurato nei confronti dei componenti del consiglio di amministrazione, conclusosi con l'archiviazione disposta dal GIP del Tribunale di Roma.

3. Avverso la sentenza d'appello la società cooperativa propone ricorso per cassazione affidato a sei motivi cui replica l'intimata con controricorso.

Motivi della decisione

che:

1. Il primo motivo di ricorso, con cui viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , è incentrato sul "superamento del termine utile per espletare la verifica nei confronti della contribuente e la conseguente nullità degli atti consequenziali".

1.1. Più in particolare la ricorrente sostiene che i giudici di appello, nel ritenere che il termine di trenta giorni previsto dalla disposizione censurata andasse calcolata sulla base degli effettivi giorni di permanenza dei verificatori presso l'azienda, escludendosi i singoli contatti, ad esempio per notifica di atti, prelievo e riconsegna di documenti, con conseguente sospensione della verifica in tutti quei casi in cui sorge la necessità "di effettuare eventuali controlli di coerenza esterna (controlli incrociati) o comunque altre attività", avrebbero violato dell'art. 12 citato, comma 5, che, nella versione applicabile *ratione temporis*, e quindi antecedente alla modifica apportata dal D.L. n. 70 del 2011, art. 7, convertito con modificazioni dalla L. n. 106 del 2011, prevedeva che si dovessero calcolare tutti i giorni lavorativi successivi al primo accesso e non solo quelli di effettiva permanenza nei locali della contribuente.

2. Con il secondo motivo di ricorso, dedotto ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, viene censurata la statuizione d'appello che, sempre in violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento nonostante fosse fondato su verifica fiscale protratta oltre i limiti temporali previsti dalla citata disposizione in assenza della prescritta autorizzazione.

2.1. Sostiene la ricorrente che nella specie la verifica si era protratta oltre il termine ordinario di trenta giorni previsto del citato art. 12, comma 5, prima parte, in assenza di autorizzazione alla proroga e che, in ogni caso, anche a voler prescindere dalle modalità di calcolo dei giorni, dall'accertata violazione della norma i giudici di appello avrebbero dovuto far discendere la nullità degli atti consequenziali in quanto la mancata previsione espressa di una sanzione non avrebbe potuto consentire di avallare il comportamento illegittimo dell'amministrazione finanziaria di protrarre le verifiche per periodi interminabili, secondo la discrezionalità della stessa.

3. I motivi, la cui stretta connessione logica ne consentono l'esame congiunto, sono infondati ed il primo è anche inammissibile.

4. Muovendo da tale ultimo profilo, osserva il Collegio che con il primo motivo il ricorrente non censura, come invece fa con il secondo motivo, l'autonoma ratio decidendi dell'impugnata sentenza sulla natura meramente ordinatoria dei termini previsti dalla disposizione censurata e l'irrelevanza del superamento degli stessi ai fini dell'utilizzabilità delle prove raccolte in sede di verifica e della legittimità degli atti di accertamento, essendosi limitata a contestare esclusivamente le modalità di calcolo di quei termini così come operata dai giudici di appello.

4.1. In ogni caso i due motivi sono infondati in quanto la statuizione impugnata si pone in linea con il consolidato orientamento di questa Corte in materia, di cui i giudici di appello danno atto in motivazione richiamando alcune pronunce di legittimità che ribadiscono che "in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, nè la nullità di tali atti può ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione" (Cass. n.

17002 del 2012 richiamata in Cass. n. 7606 del 2014, in motivazione; v. anche Cass. n. 26732 del 2013, Cass. n. 7584 del 2015 e Cass. n. 2055 del 2017).

4.2. Il principio è stato ribadito recentemente da Cass. n. 6779 del 2022 secondo cui "In tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati".

5. Con il terzo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 112 c.p.c. , per avere la CTR omesso di pronunciare sull'eccezione relativa all'assenza di autorizzazione ad estendere l'ambito oggettivo della verifica, in violazione del combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1 , e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1 .

5.1. Sostiene, al riguardo, di aver devoluto "all'attenzione del "Collegio regionale" l'eccezione relativa alla "mancanza di una preventiva autorizzazione da parte del Comandante del Reparto territorialmente competente ad estendere l'indagine" che nell'ordine di servizio esibito dai militari della G.d.F. riguardava l'anno d'imposta 2006 e solo le imposte dirette.

5.2. Il motivo è infondato per un duplice ordine di ragioni.

5.3. Innanzitutto, perchè sull'eccezione, espressamente rigettata dai giudici di primo grado con motivazione riprodotta a pag. 15 del ricorso in esame, i giudici di appello si sono pronunciati affermando che "I giudici di primo grado hanno diffusamente dato conto delle posizioni delle parti e dell'iter in base al quale hanno formato il loro convincimento che peraltro ben può essere condiviso anche da questa commissione" (sentenza, pag. 3). E' ben vero che la CTR ha poi sviluppato, più diffusamente nel corpo motivazionale della sentenza impugnata, le ragioni di non condivisione delle tesi di parte appellante su altre questioni, richiamando anche le argomentazioni della prima statuizione, ma il non aver spiegato compiutamente le ragioni del rigetto dell'eccezione in esame, se non con quella generica formula, poteva dar luogo a vizio (quello di nullità della sentenza per motivazione sul punto apparente) diverso da quello (di omessa pronuncia) dedotto con il motivo in esame.

5.4. Ma anche a voler ritenere sussistente la denunciata omissione, osserva il Collegio che il motivo, esaminato nel merito, in applicazione del noto principio secondo cui, "nel giudizio di legittimità, alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all' art. 111 Cost. , nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. , una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di Cassazione può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito sempre che si tratti di questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (così Cass. n. 21968 del 2015; in termini anche Cass. n. 21257 del 2014; Cass. 16171 del 2017; Cass. n. 28664 del 2018 e Cass. n. 334 del 2021, in motivazione), è comunque infondato e va rigettato.

5.5. Invero, premesso che nel caso di specie, l'accesso era stato condotto dalla Guardia di Finanza e non dall'Amministrazione finanziaria, questa Corte (Cass. n. 16661 del 2011, Cass. n. 17525 del 2019 e Cass. n. 334 del 2021, in motivazione) - in un caso in cui la verifica della Guardia di Finanza, iniziata al solo scopo di controllare l'osservanza delle disposizioni sull'IVA comunitaria per una annualità, era stata estesa anche ad altre annualità e tributi, a seguito delle gravi irregolarità riscontrate -, ha affermato che ai sensi della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 35, la Guardia di Finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria.

5.6. Ai fini che rilevano in questa sede, quindi, sulla base di tali principi la Guardia di Finanza non doveva essere munita di un'autorizzazione per ogni singola annualità o tributo, avendo il potere di verificare annualità e tributi non menzionati espressamente nell'autorizzazione.

5.7. A ciò aggiungasi che, secondo un orientamento consolidatosi nel tempo e dal quale non vi è ragione alcuna di discostarsi, anche in assenza di argomentazioni di segno contrario svolte dalla ricorrente, l'atto di autorizzazione dell'accesso ai locali dell'impresa, emesso ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, a seguito di valutazione della necessità di incidere sull'andamento e sulla riservatezza della gestione imprenditoriale al fine di riscontrare eventuali evasioni ed infrazioni alla disciplina fiscale, non circoscrive l'ambito dell'attività ispettiva all'epoca del verificarsi dei fatti apprezzati per detta valutazione o alle imposte indicate nell'autorizzazione stessa e ciò per la ragione che l'ispezione medesima resta rivolta anche a "scoprire" violazioni, e non solo a fornire conforto dimostrativo alle inosservanze al momento conosciute o sospettate, di modo che non subisce, nè sotto il profilo temporale, nè sotto quello qualitativo della natura delle imposte, limitazioni diverse da quelle attinenti al potere di accertamento, e, una volta che sia autorizzata sulla scorta dei dati a disposizione, può investire anche circostanze diverse, influenti per la revisione delle posizioni del contribuente, nell'arco di tempo in cui è esercitabile detto potere (in termini, anche se con riferimento all'autorizzazione resa ai sensi della disciplina in materia di IVA, Cass. n. 429 del 2015, che richiama, Cass. n. 1728 del 1999, n. 18155 del 2009, n. 26321 del 2009, n. 16661 del 2011, n. 28664 del 2018; inoltre, più recentemente, Cass. n. 334 del 2021).

5.8. Deve ulteriormente osservarsi, richiamando sul punto quanto affermato anche nella più volte citata pronuncia di questa Corte n. 334 del 2021, che la sentenza delle Sezioni unite n. 16424 del 2002, che parte contribuente cita in ricorso, si riferisce al sindacato sul contenuto dell'autorizzazione del procuratore, se cioè la stessa possa fare riferimento anche solo ad una denuncia anonima, quindi appare riferirsi ad un problema diverso ed ad un atto diverso, l'autorizzazione del procuratore, che nel presente caso non viene in rilievo perchè è pacifico che l'accesso fu eseguito presso la sede e non l'abitazione.

9. Va poi ricordato che in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'inosservanza degli obblighi informativi determina la nullità degli atti della procedura nei casi in cui l'effetto invalidante sia espressamente previsto dalla legge, mentre, negli altri casi, occorre

valutare, anche alla luce dell'interpretazione offerta dalla giurisprudenza Europea che impone di verificare se la prescrizione normativa si riferisca ad una formalità o circostanza essenziale per il raggiungimento dello scopo cui l'atto è preordinato, se la violazione di legge abbia comportato la mera irregolarità dell'atto (o della procedura) ovvero sia idonea a determinare l'invalidità dello stesso (Cass. n. 1301 del 2020). Circostanze, queste ultime, la cui sussistenza neppure è stata dedotta dalla ricorrente e che va, quindi, esclusa.

5.10. Oltretutto, a differenza di quanto sostenuto dalle Sezioni Unite sui vizi dell'autorizzazione del procuratore e sul sindacato dei suoi presupposti, che è caso diverso dal presente, Sez. V n. 19344 del 2019 ha ricordato che: questa Corte ha già chiarito che non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, sicchè "l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai - fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso" (Cass. n. 8344/2001; conf. Cass. n. 13005/2001, n. 1343/2002 e n. 1383/2002, n. 1543/2003 e n. 10442/2003). E tanto anche con riferimento all'attività della Guardia di Finanza che, cooperando con gli uffici finanziari, proceda ad ispezioni, verifiche, ricerche ed acquisizione di notizie, non osservando la disciplina processual-penalistica, avendo carattere amministrativo - con conseguente inapplicabilità dell' art. 24 Cost. .

6. Con il quarto motivo viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione del diritto al contraddittorio in sede di accertamento con adesione, in violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1 , e art. 97 Cost. .

6.1. Il motivo è inammissibile perchè la ricorrente censura un'inesistente statuizione d'appello. Invero, in nessuna parte della sentenza impugnata risulta trattata la questione dedotta con il motivo in esame, ove invece è trattata (nell'ultima pagina) la diversa questione del contraddittorio nella fase accertativa (antecedente, quindi, alla fase della eventuale definizione consensuale attivata con il procedimento di accertamento con adesione) e la ricorrente avrebbe dovuto, quindi, dedurre un error in procedendo, per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. .

6.2. Peraltro, proprio in virtù di tale rilievo, la ricorrente al fine di evitare una statuizione di inammissibilità, per novità della censura, aveva l'onere di allegare e dimostrare l'avvenuta deduzione della questione già con il ricorso introduttivo e, quindi, l'impugnazione della relativa statuizione sfavorevole o la sua riproposizione in grado di appello, posto che "nel processo tributario d'appello, la nuova difesa del contribuente, ove non sia riconducibile all'originaria "causa petendi" e si fondi su fatti diversi da quelli dedotti in primo grado, che ampliano l'indagine giudiziaria ed allargano la materia del contendere, non integra un'eccezione ma si traduce in un motivo aggiunto e, dunque, in una nuova domanda, vietata ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 24 e 57 " (Cass. n. 32390 del 2022 che richiama Cass. n. 13742 del 2015).

6.3. D'altro canto è noto che "Nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma della impugnazione dell'atto tributario per vizi formali o sostanziali, l'indagine sul rapporto sostanziale non può che essere limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado, con la conseguenza che, ove il

contribuente deduca specifici vizi di invalidità dell'atto impugnato, il giudice deve attenersi all'esame di essi e non può, "ex officio", annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio, in quanto tali ulteriori profili di illegittimità debbono ritenersi estranei al "thema controversum", come definito dalle scelte del ricorrente. L'oggetto del giudizio, come circoscritto dai motivi di ricorso, può essere modificato solo nei limiti consentiti dalla disciplina processuale e, cioè, con la presentazione di motivi aggiunti, consentita però, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , ex art. 24, nel solo caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione"" (tra le molte, Cass. n. 19337 del 2011, richiamata in Cass. n. 32390 del 2022).

6.4. A tanto la ricorrente non ha adempiuto sicchè il motivo è inammissibile anche per difetto di autosufficienza (Cass. n. 28480 del 2005; Cass. n. 32804 del 2019).

6.5. In ogni caso, il motivo è manifestamente infondato alla stregua del principio secondo cui "In tema di accertamento con adesione, la presentazione di istanza di definizione da parte del contribuente, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6 , non comporta l'inefficacia dell'avviso di accertamento, ma solo la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 90 giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'accertamento diviene comunque definitivo, in assenza di impugnazione, anche se sia mancata la convocazione del contribuente, che costituisce per l'Ufficio non un obbligo, ma una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria" (Cass. n. 31472 del 2019; Cass. n. 37225 del 2022).

D'altronde, l'istituto dell'accertamento con adesione persegue intenti totalmente diversi, essenzialmente collegati ad esigenze di natura deflattiva del contenzioso, per di più correlate ad istanze che muovono o dal contribuente - D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6 - o dalla stessa Amministrazione - D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 4 . Ciò che rende incompatibile detto istituto con le finalità perseguite dal riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale nel modo che esso è stato fin qui declinato dal diritto vivente (così in Cass. n. 23729 del 2022 e n. 37225 del 2022).

7. Con il quinto motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, commi 1, lett. d) , e art. 6 . Lamenta la ricorrente "l'erronea applicazione della normativa di riferimento da parte dei Giudici ed il conseguente illegittimo disconoscimento della "mutualità prevalente" in capo alla Cooperativa".

7.1. Sostiene la ricorrente di essere una società cooperativa sottoposta alla disciplina della L. n. 381 del 1991 , come tale riconosciuta di diritto a "mutualità prevalente", per espressa previsione dell'art. 111-septies disp. att. c.p.c., con conseguente inapplicabilità alla stessa delle disposizioni di cui agli artt. 2512 e 2513 c.c. , e possibilità di perdere detta qualifica solo nell'ipotesi prevista dall' art. 2545-octies c.c. , comma 1 , seconda parte, nella specie non verificatasi, di modifica delle previsioni statutarie di cui all' art. 2514 c.c. .

7.2. Sostiene, inoltre, di avere la qualifica di ONLUS (ovvero di organizzazione non lucrativa di utilità sociale) spettante di diritto ai sensi del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 8 , con conseguente inapplicabilità alla stessa, come ammesso anche dall'amministrazione finanziaria nella Consulenza n. 954/30/11 del 15/11/2011, delle previsioni di cui ai commi da 1 a 7 del citato D.Lgs., tra cui il divieto, previsto al comma 1, lett. d), di distribuire utili ed avanzi di gestione, anche in modo indiretto, secondo le fattispecie espressamente individuate dal Legislatore al comma 7 del D.Lgs. citato.

7.3. Conclude la ricorrente sostenendo che aveva, quindi, errato la CTR nel "revocare la "mutualità prevalente" in capo alla Cooperativa sulla base di disposizioni", in particolare del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 6, lett. c) ed e) , "che non possono trovare applicazione in capo alla Nuova Sair" e che, in ogni caso, "anche a voler ritenere applicabili alla Nuova Sair le previsioni di cui del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 1, lett. d) e al comma 6 , dalla loro eventuale violazione non potrebbe mai discendere il disconoscimento della prevalenza della mutualità ma, al più, il disconoscimento delle agevolazioni fiscali previste per le ONLUS".

8. Il motivo è infondato e va rigettato.

8.1. E' indubbio, e neppure è contestato dalla difesa erariale, che la ricorrente sia una società cooperativa sottoposta al regime di cui alla L. n. 381 del 1991 , avente, "di diritto", la duplice qualifica di società cooperativa a mutualità prevalente e di ONLUS. 8.2. Quanto al primo requisito, in virtù del disposto di cui all'art. 111-septies disp. att. c.p.c., prima parte. "Le cooperative sociali che rispettino le norme di cui alla L. 8 novembre 1991, n. 381 , sono considerate, indipendentemente dai requisiti di cui all' art. 2513 c.c. , cooperative a mutualità prevalente".

8.3. Da tale disposizione discende, però, che alle cooperative sociali si applicano le disposizioni contenute nell' art. 2514 c.c. , ed in particolare il comma 1, che, riprendendo in buona parte i requisiti già indicati dal D.Lgs.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577, art. 26 , c.d. "legge Basevi", stabilisce che "le cooperative a mutualità prevalente devono prevedere nei propri statuti: a) il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato; b) il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi; c) il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori; d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione".

8.4. Le suddette cooperative possono, pertanto, perdere la qualifica di "mutualità prevalente" sia nell'ipotesi prevista dall' art. 2545-octies c.c. , comma 1 , u.p., cioè "quando modifichi le previsioni statutarie di cui all' art. 2514 ", sia nell'ipotesi ricavabile dal citato art. 111-septies disp. att. c.p.c., ovvero quando non "rispettino le norme di cui alla L. 8 novembre 1991, n. 381 ", tra cui, per quanto qui di interesse, l'art. 3, dettato in materia di "Obblighi e divieti", che al comma 1 rinvia alle "clausole relative ai requisiti mutualistici di cui al D.Lgs.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577, art. 26 , ratificato, con modificazioni, dalla L. 2 aprile 1951, n. 302 , e successive modificazioni".

8.5. Tale ultima disposizione prevede che "Agli effetti tributari si presume la sussistenza dei requisiti mutualistici quando negli statuti delle cooperative siano contenute le seguenti clausole: a) divieto di distribuzione dei dividendi superiori alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato; b) divieto di distribuzione delle riserve fra i soci durante la vita sociale; c) devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale - dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati - a scopi di pubblica utilità, dei quali è competente a giudicare l'amministrazione finanziaria".

8.6. Quanto al secondo requisito, del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 8 , prevede che "Sono in ogni caso considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e della loro finalità, (...) le cooperative sociali di cui alla L. 8 novembre 1991, n. 381 , (...)".

8.7. Al riguardo va osservato che l'Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa, con nota avente ad oggetto "Consulenza giuridica n. 954-30/2011" del 15/11/2011, ha ritenuto che, sulla base di detta specifica disposizione, sono inapplicabili alle cooperative sociali di cui alla L. n. 381 del 1991 le previsioni di cui del D.Lgs. n. 460 del 1997 , commi da 1 a 7 , tra cui il divieto, previsto al comma 1, lett. d), di distribuire utili ed avanzi di gestione, anche in modo indiretto, secondo le fattispecie espressamente individuate dal Legislatore al comma 7 del medesimo D.Lgs..

8.8. Orbene, ritiene il Collegio che dal complesso delle citate disposizioni discenda l'infondatezza della tesi sostenuta dalla ricorrente dovendosi escludere che i giudici di appello sia incorsi nella denunciata violazione di legge.

8.9. E' ben vero, infatti, che nella sentenza impugnata sia stato trascritto, nelle parti rilevanti ai fini della decisione, il contenuto del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 6 , che la stessa amministrazione finanziaria sostiene (nella sopra ricordata "Consulenza") essere inapplicabile alla cooperativa ricorrente, ma è anche vero che in detta statuizione è integralmente riportato il contenuto dell' art. 2514 c.c. , in materia di "Requisiti delle cooperative a mutualità prevalente", che vieta comunque, a determinate condizioni, ritenute sussistenti dai giudici di appello, la distribuzione di dividendi e di riserve fra i soci cooperatori.

8.10. D'altro canto, diversamente da quanto sostiene parte ricorrente, la perdita della qualifica di "mutualità prevalente" può derivare non solo nel caso in cui la cooperativa "modifichi le previsioni statutarie di cui all' art. 2514 ", come prevede espressamente l' art. 2545-octies c.c. , comma 1 , u.p., ma anche quando violi in concreto quelle previsioni pur mantenendo ferme le predette previsioni statutarie.

8.11. Lo stesso è a dirsi quando la cooperativa violi le disposizioni di cui alla L. n. 381 del 1991 , in particolare l'art. 3 che richiama l'art. 26 della "legge Basevi", che quelle medesime previsioni contiene.

8.12. E al riguardo va aggiunto che la violazione della L. n. 381 del 1991 , comporta per la società cooperativa la perdita della qualifica di "cooperativa sociale" e di entrambi i requisiti, di mutualità prevalente e di ONLUS (come, per quest'ultima qualifica, si desume dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 8 , che qualifica ONLUS non qualsiasi cooperativa sociale, ma solo quelle "di cui alla L. 8 novembre 1991, n. 381 ").

8.13. Da ciò la conseguente perdita dei relativi benefici fiscali di entrambe le qualifiche.

8.14. E la CTR, nel ritenere che nel caso di specie erano stati erogati "premi ai membri del consiglio di amministrazione di gran lunga superiori a quelli normalmente convenuti nonché la distribuzione di premi di produzione del tutto anomali" non è incorsa nella dedotta violazione di legge avendo da ciò fatto correttamente discendere la perdita della qualità di "mutualità" in capo alla società cooperativa, che ha ritenuto dovesse essere sussistente "non soltanto se risulti osservato il requisito formale della clausole statutarie, ma anche se le condizioni di mutualità previste da tali clausole siano state effettivamente rispettate nell'attività di esercizio della cooperativa", precisando che tale verifica ben poteva essere effettuata dall'amministrazione finanziaria.

8.15. Al riguardo, richiamando quanto affermato da Cass. n. 3653 del 2015 (conf. Cass. n. 34343 del 2019), va ricordato che "la sussistenza del requisito della mutualità si può presumere in un soggetto cooperativo", (l'art. 26 della "legge Basevi", richiamata dalla L. n. 381 del 1991, art. 3 , recita che "Agli effetti tributari si presume la sussistenza dei requisiti mutualistici(...)"), ma poichè è presunzione iuris tantum, "resta salva la facoltà dell'amministrazione di disconoscere, per ogni singolo periodo di imposta, le agevolazioni sulla base di dati concreti, atti a dimostrare che la veste mutualistica funge da copertura ad una normale attività imprenditoriale (Cass. 2 aprile 2007 n. 8202 ; Cass. 8 maggio 2006 n. 10544 ; Cass. 28 gennaio 2005 n. 1797). In sostanza, il requisito della mutualità, di norma presunto, stante il favore legislativo per l'attività delle società cooperative, che trova riscontro anche nella Costituzione (art. 45) , può essere superato dall'Amministrazione, ove la stessa dimostri che la "forma" cooperativistica (sempre che la stessa non sia esclusa dagli organi di vigilanza) non vale a occultare un'attività imprenditoriale avente un differente scopo di lucro (Cass. n. 28918 del 2008)".

9. Con il sesto motivo di ricorso la società contribuente deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione dell' art. 2514 c.c. , comma 1 , lett. a) e art. 2545-octies c.c. , lamentando "l'assenza dei presupposti per disconoscere la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente in capo alla Cooperativa".

9.1. Sostiene che i giudici di appello nel disconoscere la "mutualità prevalente" in capo alla società cooperativa avrebbero violato l' art. 2545-octies c.c. , "dal momento che la stessa può essere negata solamente nell'ipotesi in cui la Cooperativa violi il dettato dell' art. 2514 c.c. (nella fattispecie la lett. a)) e non i limiti quantitativi contemplati del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 6, lett. c) ed e) , (peraltro inapplicabili al caso di specie".

9.2. Sostiene, inoltre, che nel caso in esame non vi era stata violazione dell' art. 2545-octies c.c. , perchè non vi era stata alcuna distribuzione di dividendi. Ed infatti, l'attribuzione dei "premi di produzione" era avvenuta sulla base di una puntuale autorizzazione dell'assemblea dei soci, era stata parametrata a specifici criteri di determinazione e non era affatto "anomala" rispetto alla retribuzione prevista dai c.c.n.l. di riferimento.

9.3. Il motivo, alla stregua di quanto si è detto esaminando il precedente (quinto) motivo di ricorso, è inammissibile e, comunque, anche infondato.

9.4. E' infondato perchè, come si è sopra precisato, il disconoscimento della qualifica di mutualità in capo alla società cooperativa è avvenuto per avere la CTR riscontrato la violazione delle disposizioni contenute anche e specialmente nell' art. 2514 c.c. , il cui contenuto è stato riprodotto nella motivazione della sentenza impugnata, e non solo ed esclusivamente per la violazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10 , che, come innanzi detto, è qualifica che la cooperativa sociale perde quando viola le disposizioni di cui alla L. n. 381 del 1991 , il cui art. 3 , rinviando al D.Lgs.C.P.S. n. 1577 del 1947, art. 26 , impone a dette società divieti sostanzialmente analoghi a quelli previsti nel codice civile (art. 2514 c.c.).

9.5. Il motivo è, poi, inammissibile perchè, per le ragioni anzidette, non coglie l'esatta ratio decidendi della sentenza impugnata e perchè richiede a questa Corte un riesame, non consentito a questa Corte, delle questioni di fatto già sottoposte all'esame dei giudici di appello circa la natura dei "premi" erogati dalla società cooperativa ai componenti del consiglio di amministrazione e "anomali" "premi di produzione" ai soci lavoratori.

10. In estrema sintesi, il ricorso va rigettato e la ricorrente condannata al pagamento in favore della controricorrente delle spese del presente giudizio di legittimità liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 per compensi oltre al rimborso delle 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 processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza