

Sentenza del 03/04/2023 n. 9225 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'associazione contribuente ASSOCIAZIONE SPORTIVA PROFORMA DILETTANTISTICA e i soci B.B. e A.A. hanno impugnato un avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2008 con il quale, a seguito di PVC, veniva disconosciuta la sussistenza dei requisiti necessari per godere delle agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche e della natura di ente non commerciale; l'associazione contribuente veniva, pertanto, qualificata come ente commerciale e ne veniva riclassificato il reddito imponibile in virtù della ripresa di ulteriori componenti positive di reddito e del disconoscimento di costi indeducibili, con conseguenti maggiori IRES e IRAP. Veniva, poi, contestato ai due soci di essere autori delle violazioni tributarie, irrogandosi le relative sanzioni. A questo avviso di accertamento faceva seguito un ulteriore atto di contestazione di sanzioni, basato sull'assenza in capo all'associazione dei requisiti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 148, comma 2, nonchè ulteriore atto di contestazione sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta e omesso pagamento delle ritenute d'acconto sui compensi elargiti a tre collaboratori, tra cui i due menzionati contribuenti.

2. La CTP di Milano ha accolto i ricorsi dei contribuenti.

3. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 23 aprile 2014, previa riunione, ha accolto gli appelli dell'Ufficio. Il giudice di appello ha preliminarmente rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'appello nei confronti di B.B. in relazione al primo procedimento di appello. Nel merito, il giudice di appello ha ritenuto che l'associazione rivestisse natura commerciale, ciò sulla base di un coacervo indiziario ritenuto idoneo, costituito dal fatto che l'associazione si presentava nei confronti dei terzi come centro sportivo, che vi erano un grande bar e una sala ristoro e che venivano svolte all'interno attività di personal trainer, ritenute attività commerciali. Il giudice di appello ha, poi, valorizzato la circostanza della mancanza di democraticità all'interno dell'associazione, avendo rilevato che i soci ordinari non partecipavano alla vita associativa, nonchè in quanto i componenti della famiglia C.C. erano esentati dal pagamento di quote associative e rivestivano illimitata qualifica di elettorato sia attivo, sia passivo a differenza degli altri soci. Il giudice di appello ha, poi, ritenuto rilevante il ruolo assunto da una socia ordinaria e il fatto che fosse stato violato la L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 90, in quanto il legale rappresentante dell'associazione contribuente figurava anche come legale rappresentante di altra associazione. Ha, infine, rigettato l'eccezione di difetto di sottoscrizione dell'atto impositivo.

4. Propongono ricorso per cassazione i contribuenti, affidato a sette motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. , per avere il giudice di appello omesso di pronunciarsi sulla questione dell'inammissibilità dell'atto di appello in quanto sottoscritto da persona diversa dal Direttore dell'Ufficio e quindi priva di potere.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14 , per omessa integrazione del contraddittorio in caso di litisconsorzio necessario. Deducono i ricorrenti che, come risulta dalla stessa sentenza impugnata, l'associazione sarebbe riferibile ai membri della famiglia C.C., tra cui il terzo D.D., circostanza risultante dagli atti del fascicolo di prime cure quali l'atto costitutivo e lo statuto dell'associazione (docc. 31, 32 fasc. ricorrenti), nei cui confronti non sarebbe stato integrato il contraddittorio. Osservano, inoltre, i ricorrenti che le controversie si sarebbero svolte in primo grado separatamente.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 36 c.c.. Osservano i ricorrenti che l'atto impositivo era diretto al contribuente B.B., che non era il legale rappresentante della associazione contribuente, per cui l'atto sarebbe nullo per essere indirizzato nei confronti di una persona priva della necessaria qualifica.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 143 e 148 (TUIR), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4 e della L. 23 dicembre 2000, n. 383, art. 4, nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto non rispettate le formalità dettate dalle due disposizioni del TUIR . Osservano i ricorrenti che la CTR avrebbe agganciato la sussistenza dei presupposti per il disconoscimento della natura di ente non commerciale a circostanze meramente formali e non all'accertamento della sussistenza in concreto di tali circostanze. Deducono i ricorrenti che, in concreto, non avrebbe avuto alcuna incidenza la promozione dell'attività come centro sportivo, nonchè quella di marketing, così come la mancata partecipazione alla vita associativa dell'ente sarebbe dipesa dalla volontà dei soci. Osservano che sarebbe mancato sia l'accertamento che l'attività svolta rientrasse in quella istituzionale, sia che il corrispettivo rientrasse nei costi di diretta imputazione ex art. 143 TUIR . 1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. , nella parte in cui il giudice di appello ha valorizzato il ruolo della socia E.E., quale addetta alle pulizie, circostanza che non era stata contestata nell'avviso di accertamento impugnato.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. , per omesso esame di prove prodotte in giudizio dai contribuenti, al fine di accertare la democraticità dell'associazione, quali le dichiarazioni rese da alcuni soci.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 , nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto che l'atto impositivo fosse stato sottoscritto da soggetto abilitato, sottolineando che il delegato non avesse il potere di sottoscrivere accertamenti di importo inferiore a cinquantamila Euro.

2. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso nel suo complesso, dovendo le specifiche eccezioni di inammissibilità essere dirette nei confronti dei singoli motivi articolati dai ricorrenti.

3. Il primo motivo è infondato. In di Spa rte dall'inammissibilità dell'eccezione, come rilevato dal Pubblico Ministero - non essendo stato trascritto il motivo di appello relativo a tale eccezione, nè risultando detto motivo dal ricorso, ove in narrativa vi è una generica menzione e un generico rinvio agli atti (pagg. 7, 18, 27 ricorso) - va osservato, nel merito, che la provenienza di un atto di appello dall'Ufficio periferico dell'Agenzia delle Entrate e la sua idoneità a rappresentarne la volontà si presumono anche ove non sia esibita in giudizio una corrispondente specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque l'usurpazione del potere di impugnare la sentenza (Cass., Sez. VI, 26 luglio 2016, n. 15470); pertanto, ove non venga eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio, si deve presumere che l'atto provenga dallo stesso e ne esprima la volontà (Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27570).

4. Il secondo motivo è infondato sotto entrambi i profili denunciati. Quanto alla omessa riunione dei ricorsi originariamente proposti dai contribuenti, va rilevato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la ricomposizione successiva del contraddittorio in sede di legittimità di cause decise separatamente nel merito (senza la originaria partecipazione congiunta di tutti i litisconsorti necessari) comporta che - ove vi sia consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti, nonchè vi sia identità oggettiva della causa petendi e identità delle questioni trattate, nonchè simultanea trattazione dei separati ricorsi avverso l'unitario avviso di accertamento - il litisconsorzio sostanziale deve ritenersi sostanzialmente rispettato (Cass., Sez. V, 18 febbraio 2010, n. 3830; Cass., Sez. VI, 29 gennaio 2014, n. 2014; Cass., Sez. V, 13 dicembre 2017, n. 29843; Cass., Sez. V, 2 febbraio 2021, n. 2224). La ricomposizione successiva del contraddittorio, avvenuta già in appello e proseguita nel giudizio di legittimità, comporta l'infondatezza dell'eccezione sotto tale specifico profilo.

5. Quanto, invece, alla dedotta omessa integrazione del contraddittorio nei confronti di altra socia (D.D.), risultano opportune alcune precisazioni. In primo luogo va osservato come - secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata - l'Ufficio non ha contestato all'associazione di costituire una società di fatto, non avendo riqualficato l'associazione quale società di persone, benchè irregolare (Cass., Sez. V, 24 dicembre 2021, n. 41510; Cass., Sez. V, 21 ottobre 2021, n. 29481; Cass., Sez. VI, 25 giugno 2020, n. 12687; Cass., Sez. V, 19 giugno 2008, n. 16750; Cass., Sez. V, 10 febbraio 2001, n. 1930), limitandosi ad accertare che l'associazione ha svolto attività avente natura commerciale ("reale natura commerciale dell'attività svolta da questa associazione").

6. Ulteriore precisazione riguarda i destinatari dell'avviso impugnato e il ruolo associativo svolto dalla D.D., circostanza che questa Corte può accertare avendo accesso agli atti, trattandosi di violazione della legge processuale. Gli avvisi non sono stati, difatti, nè intestati, nè notificati direttamente alla D.D. (docc. 2, 4, 6 ricorrente), non essendo stato ravvisato dall'Ufficio un ruolo della D.D. all'interno dell'associazione tale da attribuirne legittimazione passiva ai fini della pretesa impositiva. Ulteriormente, la documentazione indicata dai ricorrenti, dalla quale

dovrebbe desumersi un ruolo rilevante all'interno dell'associazione ai fini impositivi del terzo D.D. (docc. 31 e 32), non appare rilevante, posto che dall'atto costitutivo (come anche dallo statuto) non emerge la figura della D.D. tra i soci fondatori.

7. In terzo (e decisivo) luogo, la deduzione del ruolo della D.D. quale litisconsorte necessaria nel presente giudizio appare insufficiente in termini di specificità. I ricorrenti hanno, difatti, posto l'accento sull'accertamento in fatto, compiuto dalla CTR, secondo cui la D.D. è stata tra i soci fondatori dell'associazione contribuente e tra i soci che si occupavano della contabilità dell'associazione ("i fondatori, e tra essi (...) la moglie D.D. (...) i tre componenti della famiglia C.C. - D.D. si interessano alla gestione contabile, amministrativa e tecnico sportiva"), ma non hanno dedotto, nè allegato che il terzo D.D. abbia ricoperto cariche sociali con rilevanza esterna all'interno dell'associazione contribuente, nè che abbia partecipato alla distribuzione degli utili dell'associazione. Sotto quest'ultimo profilo va evidenziato che l'affermazione della CTR non integra un vero e proprio accertamento in fatto, tenuto conto che il ruolo assunto dalla socia D.D. non impinge nella ratio decidendi.

8. Inoltre, la giurisprudenza di questa Corte ha posto l'accento sul fatto che gli eventuali ricavi commerciali dell'associazione vadano ad arricchire "solo il fondo comune, fatte salve l'allegazione e la prova della distribuzione di utili agli associati, pretesi gestori di fatto" (Cass., Sez. V, 30 maggio 2012, n. 8623). La distribuzione di utili, anche indiretta, oltre a costituire elemento indiziario D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 148, comma 8, lett. a), al fine di attribuire natura commerciale all'ente collettivo non commerciale (Cass., Sez. V, 26 settembre 2018, n. 22939), costituisce il presupposto, stante la ricaduta a cascata degli utili sugli associati che abbiano partecipato alla loro distribuzione, per l'accertamento del maggior reddito da partecipazione derivante dal maggior reddito dell'ente associativo.

9. La partecipazione agli utili degli associati rende la questione del contraddittorio tra associazioni e associati omologa a quanto avviene per i soci delle società di persone, ancorchè (come avviene per gli accomandanti), si tratti di soci privi di cariche sociali. In tali casi, l'esistenza del vincolo litisconsortile tra la persona fisica del socio/associato e l'ente collettivo societario/associativo riposa, appunto, sulla presunzione di distribuzione di utili e del conseguente incremento del reddito da partecipazione come conseguenza dell'accertamento del maggior reddito dell'ente collettivo. Tale appare la portata dell'indicazione normativa dell'art. 5 TUIR, secondo cui i redditi delle società di persone sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili; sicchè, "in presenza di tale imputazione automatica del reddito sociale ai soci (presunzione legale iuris et de iure), la difesa di questi di fronte alla pretesa erariale (quando non venga contestata la qualità di socio o la quota di partecipazione) deve necessariamente trovare uno Spazio processuale per interloquire sulla determinazione del reddito della società (dal quale dipende la ripresa nei loro confronti)" (Cass., Sez. U., 4 giugno 2008, n. 14816). La mancata contestazione della distribuzione di utili in favore della associata D.D. ne esclude la natura di litisconsorte nel presente giudizio. Il motivo va, pertanto, rigettato nel suo complesso.

10. Il terzo motivo è inammissibile, in quanto volto a contrastare un accertamento in fatto compiuto dalla CTR circa il ruolo di legale rappresentante dell'associazione ("il sig. B.B. era,

nell'anno 2008, rappresentante legale della associazione Proforma e solo nel dicembre 2009 è stato comunicato con il cd modello EAS il subentro quale rappresentante legale del di lui figlio A.A."). Il ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass., Sez. VI, 4 luglio 2017, n. 8758; Cass., Sez. I, 5 febbraio 2019, n. 3340; Cass., Sez. I, 14 gennaio 2019, n. 640; Cass., Sez. I, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. V, Sez. 5, 4 aprile 2013, n. 8315).

11. Il quarto motivo è infondato, essendo questa Corte ferma nel ritenere che il rispetto delle prescrizioni formali previste dall'art. 148 TUIR (già art. 111 TUIR) costituisce condizione per l'associazione per fruire delle agevolazioni tributarie previste per gli enti di tipo associativo non commerciale. Tra queste condizioni spicca l'accertamento che le associazioni si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto (Cass., Sez. V, 12 dicembre 2018, n. 32119; Cass., Sez. VI, 30 aprile 2018, n. 10393; Cass., Sez. V, 11 marzo 2015, n. 4872), tali da assicurare l'effettività del rapporto associativo (Cass., Sez. V, 12 maggio 2010, n. 11456), escludendosi a tal fine la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e richiedendosi ai partecipanti maggiorenni il diritto di voto in relazione all'approvazione e modificazione dello statuto e dei regolamenti e alla nomina degli organi direttivi (Cass., Sez. V, 4 marzo 2015, n. 4315). Il giudice di appello ha compiuto un accertamento in fatto, traendolo dagli elementi indiziari addotti dall'Ufficio, quali l'assenza di democraticità, risultante dalla discriminazione dei soci ordinari dai soci fondatori in termini di pagamento delle quote associative e di elettorato attivo e passivo, nonchè stante la mancata partecipazione alla vita associativa dei soci, deducendo l'assenza di democraticità dell'associazione contribuente ai fini per cui è causa; a tali argomenti il giudice di appello ha aggiunto altri elementi, quali la spesa presso terzi della qualifica di centro sportivo e l'offerta di servizi, oltre che la violazione della disposizione di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 90 .

12. Il quarto motivo è inammissibile in relazione al mancato accertamento della ascrivibilità delle attività svolte nell'ambito dell'attività istituzionale dell'ente, ovvero in relazione al mancato accertamento che i corrispettivi non eccedano i costi di diretta imputazione. Dispone l'art. 149 TUIR che "indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta". La norma prevede che l'associazione - "indipendentemente" da quanto risulti dalle disposizioni statutarie - possa perdere la qualifica di ente non commerciale ove si accerti l'esercizio di attività commerciale non prevalente. Quest'ipotesi si verifica laddove - ancorchè in costanza del rispetto delle disposizioni statutarie - vi sia accertamento in fatto di svolgimento di attività commerciale da parte dell'associazione con prevalenza rispetto all'attività non commerciale o decommercializzata (Cass., Sez. V, 15 novembre 2021, n. 34189). Tuttavia, la censura dei ricorrenti non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata, che si è fermata a monte rispetto a quanto deduce parte ricorrente, nella misura in cui ha accertato l'insussistenza di democraticità attraverso l'esame delle clausole statutarie, circostanza tali da attribuire all'associazione natura non commerciale, con ciò prescindendosi dall'accertamento in concreto (a valle) della non prevalenza dell'attività commerciale svolta e della ascrivibilità dei corrispettivi a prestazioni inerenti all'attività istituzionale dell'associazione.

13. Il quinto motivo è inammissibile. In di Spa rte dall'inammissibilità della censura sotto il profilo della mancanza di specificità - posto che non è stato trascritto l'avviso di accertamento nella parte relativa agli elementi indiziari addotti dall'Ufficio - si osserva come tale statuizione del giudice di appello non costituisce una autonoma ratio decidendi dalla quale il giudice di appello abbia fondato il proprio convincimento quale elemento indiziario della natura non commerciale dell'associazione ricorrente.

14. Il sesto motivo è inammissibile. Ricorre il caso di travisamento della prova in violazione dell'art. 115 c.p.c. , ove, sul presupposto dell'esistenza di una informazione probatoria su un punto decisivo della controversia oggetto di valutazione da parte del giudice del merito, si constati che quell'informazione è contraddetta da uno specifico atto processuale, circostanza che mette in crisi irreversibile la struttura del percorso argomentativo del giudice di merito (Cass., Sez. I, 14 febbraio 2020, n. 3796), ovvero nel caso inverso, in cui si dia per accertata l'insussistenza di un elemento di prova, invero risultante dagli atti di causa. Nel caso di specie i ricorrenti si dolgono dell'omesso esame di alcuni elementi di prova, quali le dichiarazioni di alcuni soci ordinari dai quali emergerebbe l'esistenza della democraticità e l'esistenza di uno scopo non lucrativo dell'associazione. Con tale motivo parte ricorrente intende, pertanto, censurare attraverso il dedotto non corretto esame delle prove una diversa ricostruzione fattuale rispetto a quella operata dal giudice di appello, riservata al giudice del merito.

15. Il settimo motivo è infondato. In di Spa rte dall'erroneo riferimento normativo (da individuarsi nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42), il ricorrente non contesta l'accertamento, compiuto dal giudice di appello, secondo cui il funzionario sottoscrittore dell'atto impositivo fosse fornito di delega, bensì la valutazione della validità della delega data dal giudice di appello, che aveva rilevato che la delega era stata conferita per accertamenti di valore superiore a quello oggetto di causa. Tale circostanza non ha una specifica incidenza ai fini della validità dell'atto impositivo, posto che la delega di firma costituisce un atto di natura organizzativa intercorrente tra organi del medesimo ufficio in rapporto di subordinazione gerarchica e avente titolo nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente ad esso preposto (Cass., Sez. V, 2 febbraio 2021, n. 2221) per cui opera in tal caso la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato (Cass., Sez. V, 14 settembre 2021, n. 24652).

16. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi Euro 4.000,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 , comma 1-quater, inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 , per il versamento 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