

Sentenza del 04/04/2023 n. 9254 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'associazione contribuente ASSOCIAZIONE SPORTIVA PROFORMA DILETTANTISTICA e i singoli soci B.B. e A.A. hanno impugnato l'avviso di accertamento (Omissis), relativo al periodo di imposta 2008 con il quale, a seguito di PVC, veniva contestata l'omessa fatturazione e registrazione di operazioni imponibili, nonché l'omessa presentazione della dichiarazione IVA, quale effetto del disconoscimento della sussistenza dei requisiti necessari per godere delle agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche e della accertata natura di ente commerciale. In particolare, l'Ufficio contestava la mancata indicazione della natura dilettantistica dell'ente, l'assenza di democraticità in capo all'associazione, la violazione della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 90 , comma 18-bis - stante il fatto che il legale rappresentante B.B. ricopriva il ruolo di amministratore in altre associazioni - nonché stante l'assenza di partecipazione alla vita associativa da parte dei soci ordinari. L'atto impositivo contestava, poi, ai soci B.B. e A.A. di essere gli autori delle violazioni, irrogando nei loro confronti sanzioni.

2. La CTP di Milano ha accolto i ricorsi riuniti.

3. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 21 maggio 2014 , ha accolto l'appello dell'Ufficio. Il giudice di appello ha preliminarmente rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'appello, ritenendo che il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 11, comma 2 , fa presumere la provenienza dell'atto dall'Amministrazione finanziaria. Ha, poi, rigettato l'eccezione di difetto di sottoscrizione dell'atto impositivo. Nel merito, la CTR ha ritenuto provata la natura non commerciale dell'associazione, accertando che l'associazione si presentava ai terzi come centro sportivo, che vi erano un grande bar e una sala ristoro e che venivano svolte attività di personal trainer, attività proprie di centri sportivi. Il giudice di appello ha, inoltre, ritenuto che l'associazione fosse carente al suo interno di democraticità, stante la divisione dei soci in due categorie, ordinari e fondatori, i primi dei quali non partecipavano alla vita associativa. E', poi, stato rilevato che i servizi di pulizia venivano espletati da una socia ordinaria senza vincolo di subordinazione, rilevando - inoltre - che fosse stato violato la L. n. 289 del 2002, art. 90 in quanto il legale rappresentante dell'associazione contribuente figurava come legale rappresentante di altra associazione. Ha, pertanto, ritenuto che i proventi derivanti dall'attività di ristoro del bar fossero ascrivibili a ricavi tassabili in via ordinaria.

4. Propongono ricorso per cassazione i contribuenti, affidato a otto motivi; l'Ufficio si è costituito al solo fine di partecipare all'udienza di discussione.

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 essersi il giudice di appello pronunciato ultra petita sulla questione dell'inammissibilità dell'atto di appello in quanto sottoscritto da persona diversa dal Direttore dell'Ufficio e quindi priva di potere. Deducono i ricorrenti che, a fronte della suddetta eccezione dei contribuenti, la CTR avrebbe ritenuto che i contribuenti appellati avrebbero avuto l'onere di provare l'assenza di un atto di conferimento del potere di appellare.

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 l'associazione sarebbe riferibile ai membri della famiglia A.A., tra cui il terzo C.C., come avrebbe rilevato la stessa sentenza impugnata e come risulterebbe dalla documentazione prodotta nel corso del giudizio (docc. 12, 13 ricorrenti), nei cui confronti non sarebbe stato integrato il contraddittorio. Osservano, inoltre, i ricorrenti come le controversie si sarebbero svolte in primo grado separatamente.

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

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , violazione dell' art. 112 c.p.c. (principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato), con riferimento all'accertamento compiuto dal giudice di appello circa la natura di legale rappresentante dell'associazione del contribuente B.B..

1.5. Con il quinto 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, senza accertarne la sussistenza in concreto. Deducono i ricorrenti che, in concreto, non avrebbe avuto alcuna incidenza la promozione dell'attività di centro sportivo, nè 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 , difettando, infine, l'esame del rendiconto, dal quale sarebbe risultato che l'associazione si sarebbe sostenuta unicamente con i contributi degli associati.

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 e il rendiconto economico, dai quali si sarebbe potuto evincere che l'associazione non avesse scopo lucrativo.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, nonchè, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1 , n. 20) per non essersi il giudice di appello pronunciato sull'eccezione, formulata sin dal primo grado di giudizio, secondo cui l'attività si sarebbe dovuta ricondurre ai fini IVA a quella resa da istituti o scuole riconosciuti dalla Pubblica Amministrazione, con esonero ai fini IVA. Osservano i ricorrenti che l'attività di insegnamento delle pratiche sportive, se resa da soggetti riconosciuti oppure da ONLUS, possa beneficiare dell'esenzione IVA, come in caso di federazioni sportive affiliate al CONI e al CSEN, ente nazionale di promozione sportiva.

1.8. Con l'ottavo 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. Il primo motivo è infondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, 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), per cui 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). Avendo il giudice di appello ritenuto che la riferibilità dell'atto di impugnazione all'Amministrazione finanziaria fa presumere che l'atto processuale esprima la volontà di quest'ultimo sino a prova contraria, il giudice si è espressamente pronunciato sulla questione e lo ha fatto in conformità alla giurisprudenza di questa Corte.

3. Il secondo motivo è infondato, assorbente risultando l'osservazione che l'avviso impugnato ha ad oggetto unicamente l'accertamento di maggiore IVA. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di accertamento ai fini IVA a carico di una società di persone (e, quindi, a termini dell' art. 5 TUIR , anche in tema di associazioni non riconosciute), non ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra la stessa ed i soci (o tra gli associati coinvolti), atteso che l'atto impositivo non implica una rettifica del reddito dell'ente e, quindi, di quello dei soci (per un caso in termini in tema di associazioni Cass., Sez. V, 16 marzo 2018, n. 6531 ; conf. Cass., Sez. V, 8 novembre 2013, n. 25136 ; Cass., Sez. V, 11 maggio 2016, n. 9527 ; Cass., Sez. V, 21 ottobre 2021, n. 29481), essendo l'accertamento del maggior reddito da partecipazione (per tra Spa renza e a cascata) in capo ai singoli soci un effetto dell'accertato maggior reddito sociale.

4. 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 ("è stato provato che il sig. B.B. nell'anno 2008 era il legale rappresentante dell'associazione in quanto il figlio A.A. risultava essere solo presidente dell'assemblea dei soci"). 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).

5. Conseguentemente, è infondato il quarto motivo, in quanto il giudice di appello si è espressamente pronunciato sulla questione della carica ricoperta dal contribuente B.B..

6. Il quinto 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 in ossequio a tali disposizioni normative, 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, nonché la mancata partecipazione alla vita associativa dei soci, argomenti ai quali il giudice di appello ha aggiunto altri elementi, quali la spendita presso terzi della qualifica di centro sportivo e l'offerta di servizi commerciali, oltre che la violazione della disposizione di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 90 .

7. Il motivo è, invece, inammissibile, invero, 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, ossia accertando l'insussistenza di adeguate clausole statutarie, circostanze tali da attribuire all'associazione natura non commerciale, con ciò prescindendosi dall'accertamento in concreto della non prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella istituzionale svolta e della ascrivibilità dei corrispettivi a prestazioni inerenti all'attività istituzionale dell'associazione.

8. Ulteriormente inammissibile è il motivo, nella parte in cui i ricorrenti si dolgono del mancato esame del rendiconto finanziario, al fine di accertare che l'associazione si sosteneva sui soli proventi derivanti dai contributi associativi. In di Spa rte dall'avvenuto accertamento del difetto di democraticità dell'associazione - circostanza assorbente ai fini del ritenere del tutto ultroneo ogni ulteriore accertamento, per quanto visto supra - va ulteriormente osservato come i ricorrenti intendano, ancora una volta, riformulare il giudizio di non commercialità dell'associazione facendo ricorso ad ulteriori elementi di prova, non valorizzati dal giudice di appello, così chiedendo di riformulare l'accertamento in fatto effettuato dal giudice di appello, il che non è censurabile con la violazione di legge ma con doglianza a termini dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 (Cass., Sez. VI, 3 dicembre 2019, n. 31546 ; Cass., Sez. U., 5 maggio 2006, n. 10313 ; Cass., Sez. VI, 12 ottobre 2017, n. 24054).

9. 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 tale da mettere 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, ossia dell'omesso esame delle dichiarazioni di alcuni soci ordinari, dalle quali emergerebbe l'esistenza della democraticità e l'esistenza di uno scopo non lucrativo dell'associazione. Con tale motivo parte ricorrente intende, pertanto, censurare ancora una volta, 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, anche in relazione agli elementi di prova da valorizzare.

10. Il settimo motivo è ammissibile, avendo il ricorrente proposto la questione in primo grado e avendo riproposto la questione in appello. Risulta, infatti, allegato al ricorso l'atto di controdeduzioni in appello (doc. 11), dal quale risulta la riproposizione della questione in appello. La questione - riguardante l'assoggettamento dei compensi percepiti da un'associazione sportiva - a fronte dell'attività didattica svolta - al regime di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1 , n. 20 , ove riconosciuta dagli organi della P.A. competenti nel settore, oppure da organismi da essi vigilati come le federazioni sportive (Cass., Sez. VI, 19 maggio 2017, n. 12698 ; Cass., Sez. VI, 1 giugno 2018, n. 14124), non è stata affrontata dal giudice di appello il quale, stante l'accoglimento dell'appello dell'Ufficio, avrebbe dovuto pronunciarsi sulla questione riproposta dai contribuenti, come fondatamente dedotto nel ricorso. Il motivo va accolto e la sentenza cassata in accoglimento della censura per violazione della legge processuale.

11. L'ottavo 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 alcuna 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).

12. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al settimo motivo e rigettato nel resto, cassandosi la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza