

Sentenza del 13/04/2023 n. 9884 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione dell'art. 345 c.p.c. , nella parte in cui in tema di nullità della notifica degli avvisi di accertamento in violazione dell'art. 38 c.p.c. , ha ritenuto che in primo grado non fossero stati mossi rilievi in ordine alla ritualità della notifica degli avvisi. Parte ricorrente deduce come già in sede di ricorso aveva dedotto la nullità dell'atto impositivo in quanto non notificato a tutti i membri del Consiglio Direttivo, responsabili collegialmente a termini dell'art. 17 dello statuto (che viene parzialmente trascritto unitamente al ricorso iniziale).

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. , nella parte in cui il giudice di appello non si sarebbe pronunciato sull'eccezione di nullità degli avvisi per non essere gli stessi stati notificati a tutti gli associati in conformità alle disposizioni dello statuto e al dovere di imparzialità dell'attività dell'erario. Osserva parte ricorrente come tale eccezione sarebbe stata rigettata dal giudice di appello con motivazioni diverse da quelle prospettate dal ricorrente.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione dell'art. 38 c.c. , nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto corretta la responsabilità per sanzioni azionata nei confronti dei due Presidenti pro tempore dell'associazione a termini del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 11 . Osservano le parti ricorrenti che il profilo gestorio è proprio del Consiglio Direttivo composto da una pluralità di soggetti, posto che tale organo agisce in nome e per conto dell'ente collettivo non societario rappresentato. Osservano, in particolare, i ricorrenti che ciò che rileva a termini dell'art. 38 c.c. è l'attività gestionale e negoziale effettivamente svolta all'interno dell'associazione e non anche la carica formalmente rivestita.

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, art. 73, comma 1, lett. c) , art. 148, comma 3 , art. 149 (TUIR), nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, comma 4 , nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che il trattamento fiscale privilegiato delle associazioni non riconosciute postula l'assenza di attività commerciale. Osserva parte ricorrente che gli enti associativi possono esercitare attività non commerciale, purchè di carattere secondario, ove svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti degli associati. Si osserva da parte dei ricorrenti che l'Ufficio (come condiviso dalla sentenza impugnata) avrebbe ritenuto prevalente questa attività commerciale rispetto a quella istituzionale; pertanto, concludono i ricorrenti, tale prevalenza non avrebbe alcun rilievo per le associazioni sportive dilettantistiche,

per le quali la prevalenza dell'attività commerciale non potrebbe determinare la perdita della qualifica di ente non commerciale a termini dell'art. 149 TUIR . 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, art. 148, comma 3 , TUIR e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, comma 4 , per avere la sentenza impugnata ritenuto di natura commerciale l'attività di gestione dei posti barca, dei punti ombra e degli spogliatoi. Osserva parte ricorrente che la sentenza impugnata ha riconosciuto (in premessa) che gli introiti derivanti dalle attività accertate dall'Ufficio siano da considerare strumentali rispetto agli scopi istituzionali in quanto finalizzate alle esigenze logistiche dei soci, circostanza che precluderebbe, a termini dell'art. 148, comma 3 TUIR , la natura commerciale di tali operazioni. Si osserva, in particolare, come la gestione dei posti barca sarebbe in concreto strumentale allo svolgimento delle attività sportive (vela e altri sport acquatici, quali motonautica, sci nautico, windsurf, canoa), come anche la gestione dei punti ombra e degli spogliatoi, posti sull'arenile dove avverrebbe la messa in mare delle barche e il loro rimessaggio. Deducono, pertanto, i ricorrenti che tali attività rientrano tra le attività istituzionali dell'ente associativo.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , n. 4, nullità della sentenza per motivazione inesistente o apparente in violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che le attività di affitto di posti barca, posti ombra e spogliatoi, ritenute strumentali agli scopi istituzionali del circolo, siano attività commerciali. Deduce il ricorrente che l'attività finalizzata alle esigenze dei soci è strumentale all'attività istituzionale, laddove non appare comprensibile la motivazione secondo la quale gli associati si sarebbero avvalsi di ulteriori prestazioni, circostanza in contrasto con l'affermazione della natura accessoria delle suddette attività.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, costituito dal fatto che lo statuto dell'associazione prevederebbe agli artt. 1 e 1-bis il carattere istituzionale dell'attività di gestione dei posti barca e dei punti ombra.

1.8. Con l'ottavo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, costituito dal fatto che l'attività di ristorazione è stata esercitata separatamente come attività commerciale con contabilità separata e partita iva diversa da quella del ricorrente. Pertanto - osserva parte ricorrente - l'omissione di questo fatto si rivelerebbe decisiva ai fini del giudizio, non applicandosi alle associazioni sportive dilettantistiche il criterio della prevalenza dell'attività commerciale su quella istituzionale, con conseguente irrilevanza dell'attività di ristorazione.

2. Il primo, il secondo e il terzo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente attesi i profili coinvolti, sono infondati. Correttamente deduce il ricorrente che il giudice di appello non si è pronunciato sulla questione della nullità degli avvisi per non essere stati gli stessi notificati a tutti i membri del Consiglio Direttivo - come evidenziato nel ricorso - sulla scorta delle emergenze dello statuto riportate per specificità, essendosi invero il giudice di appello pronunciato sulla corretta notificazione del ricorso a termini dell'art. 145 c.p.c. 3. Tuttavia - trattandosi di vizio processuale ed essendo questa Corte giudice del fatto processuale, ove il

medesimo fatto processuale non coinvolga ulteriori accertamenti in fatto - la questione dedotta dal ricorrente (ossia, la nullità dell'avviso in quanto non notificato a tutti i litisconsorti necessari, individuati negli altri membri del Consiglio Direttivo) è infondata. Secondo la giurisprudenza di questa Corte - premessa l'estraneità alla controversia dei singoli associati, come rilevato dal precedente citato dal Pubblico Ministero (Cass., Sez. V, 30 maggio 2012, n. 8623) - la responsabilità per i debiti di imposta si atteggia, per le associazioni non riconosciute e i soggetti solidalmente responsabili in termini differenti rispetto alle obbligazioni negoziali. Queste ultime sorgono su base negoziale (e, quindi, volontaria), per cui appare fondamentale rinvenire, anche a termini di statuto, chi ha effettivamente assunto un ruolo gestorio in nome e per conto dell'associazione al fine di evidenziarne la responsabilità.

4. Questo principio non è traslabile in quanto tale in relazione ai debiti di imposta, i quali non sorgono su base negoziale ma ex lege all'atto del verificarsi del relativo presupposto impositivo. Ne consegue che, come ai fini dell'insorgenza dell'obbligazione del legale rappresentante non occorre la prova di una effettiva attività gestoria ma è sufficiente il solo fatto di rivestire tale carica - fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza circoscrive la responsabilità del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura (Cass., Sez. V, 22 ottobre 2019, n. 26924; Cass., Sez. VI, 22 gennaio 2019, n. 1602; Cass., Sez. V, 15 ottobre 2018, n. 25650; Cass., Sez. V, 12 marzo 2007, n. 5746) - non rileva l'assunzione di responsabilità gestorie da parte di altri associati a termini di statuto che non si siano tradotte nella assunzione di una rappresentanza dell'ente collettivo nei confronti dei terzi (Cass., Sez. VI, 20 gennaio 2023, n. 1793; Cass., Sez. V, 17 gennaio 2023, n. 1355; Cass., Sez. VI, 20 gennaio 2021, n. 1037; Cass., Sez. VI, 24 febbraio 2020, n. 4747). Per l'effetto, non può configurarsi alcun litisconsorzio necessario, ai fini della responsabilità per i debiti di imposta, oltre all'associazione e al suo presidente pro tempore, degli associati che, ancorchè membri del Consiglio Direttivo, abbiano assunto a termini di statuto la responsabilità gestoria per le obbligazioni negoziali contratte in nome e per conto dell'ente collettivo.

5. Analogamente, in assenza del debito di imposta nei confronti degli altri associati (benchè dotati di un ruolo gestorio), non può sussistere responsabilità a titolo di sanzioni (Cass., Sez. V, 15 ottobre 2018, n. 25650), salva l'assunzione da parte di costoro di una responsabilità quali amministratori di fatto, non prospettata.

6. Il quarto motivo (sul quale il ricorrente insiste in memoria), e l'ottavo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati, alla luce delle considerazioni espresse dal Pubblico Ministero, che dà una condivisa lettura Eurounitaria della disposizione dell'art. 149 TUIR. Dispone l'art. 149, comma 1 TUIR "Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta". Al comma successivo la norma prevede che "Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente" debba tenersi conto di alcuni parametri, attinenti alla prevalenza quantitativa di alcuni dati afferenti l'attività commerciale rispetto alle attività istituzionali (immobilizzazioni al netto degli ammortamenti, ricavi dell'attività commerciale, prevalente rispetto sia alle cessioni delle attività istituzionali sia ai contributi e alle quote associative, costi inerenti l'attività commerciale prevalenti rispetto alle altre spese). Tali disposizioni configurano il presupposto sulla base del quale l'ente collettivo non societario perde

il beneficio della non commercialità, indipendentemente dal mancato rispetto statutario delle disposizioni di legge (art. 148, comma 8 TUIR), solo che si riscontri l'esercizio di prevalente attività commerciale (secondo i parametri indicati dall'art. 149, comma 2 TUIR) rispetto a quella istituzionale in relazione a un determinato periodo di tempo ("per un intero periodo di imposta").

7. Vero è che l'art. 148, comma 4 TUIR prevede che il criterio di prevalenza dell'attività commerciale su quella istituzionale non sia applicabile alle associazioni sportive dilettantistiche, come osserva parte ricorrente. Tuttavia, questa disposizione va interpretata restrittivamente alla luce del Diritto dell'UE, secondo cui - al fine di non considerare l'art. 149, comma 4 , TUIR quale aiuto di Stato - devono istituirsi strumenti per reprimere gli abusi della qualifica di ente non commerciale, anche in relazione alle associazioni sportive dilettantistiche, le quali "possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche (...) Non risulta pertanto sussistere quel sistema di "qualifica permanente di ente non commerciale"" (Commissione UE, 19 dicembre 2012 C(2012) 9461, punto 158). Le associazioni sportive dilettantistiche possono, quindi, svolgere attività commerciale, ma se questa attività viene svolta con prevalenza, ciò non può avvenire in modo permanente ma del tutto episodicamente.

8. Questa Corte si è uniformata a tale principio, avendo statuito che ove l'esercizio prevalente di attività commerciale si protragga per più di un periodo di imposta (e, in quanto tale, divenga permanente), non trova applicazione nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche l'esenzione di cui all'art. 149, comma 4 TUIR (Cass., Sez. V, 16 giugno 2021, n. 17026; Cass., Sez. V, 14 dicembre 2021, n. 39789, precedente richiamato nelle conclusioni scritte del Pubblico Ministero). La disposizione in oggetto consente, pertanto, eccezionalmente alle ASD di godere del regime fiscale privilegiato se la prevalenza dell'attività commerciale - secondo i parametri di cui all'art. 149, comma 2 TUIR - non si protragga oltre un solo periodo di imposta.

9. Nella specie emerge dalla sentenza impugnata che la prevalenza dell'attività commerciale era stata accertata dall'Ufficio per diversi e continuativi periodi di imposta (dal (Omissis) al (Omissis)), per cui non è consentito alla ricorrente invocare, nella specie, la disciplina agevolativa di cui all'art. 149, comma 4 TUIR secondo la lettura conforme al diritto dell'UE della norma già data da questa Corte e dal Pubblico Ministero. La sentenza impugnata ha, pertanto, fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

10. Quanto, poi, all'attività ristorativa, la stessa è attività dichiaratamente commerciale ed è stata presa espressamente in considerazione dal giudice di appello al fine della valutazione del giudizio di prevalenza ("la gestione del Circolo abbia registrato volumi di affari ragguardevoli con la ristorazione"). La censura si traduce, pertanto, in un omesso esame di elementi istruttori che non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

11. Il sesto motivo, il quale va trattato preliminarmente rispetto al quinto motivo, è infondato. Occorre richiamarsi, sotto questo profilo, al costante insegnamento delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053, cit.), secondo cui la nullità della sentenza può essere

predicata in caso di motivazione del tutto inidonea a ricostruire il percorso motivazionale del giudice, ove la motivazione sia meramente apparente o manifestamente contraddittoria. Nella specie la motivazione, sia pure con alcuni profili di ellitticità, dà conto del percorso motivazionale del giudice. La sentenza di appello non ha escluso in astratto che le prestazioni offerte dalla associazione contribuyente agli associati possano essere "serventi" rispetto alle finalità istituzionali, ma tale affermazione non si è tradotta che in un mero inciso argomentativo e non in una vera ratio decidendi. Ragione argomentativa espressa, invero, nel periodo successivo, ove il giudice di appello ha precisato che l'opzione degli associati di utilizzare i servizi dell'associazione integri attività economica non pertinente allo sviluppo dello sport ("non può negarsi come l'opzione degli stessi associati di avvalersi di tali ulteriori prestazioni - invece che in altre strutture di diversa natura - integra un'attività economica non proprio pertinente allo sviluppo dello sport della vela").

12. Il quinto motivo (anch'esso analiticamente ripreso in memoria dal ricorrente) e il settimo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili, conformemente alle condivisibili conclusioni del Pubblico Ministero. In linea generale, non costituisce attività commerciale l'attività svolta nei confronti dei partecipanti di associazioni, la quale risulti servente rispetto alle finalità istituzionali, a fronte della quale gli associati versano delle somme a titolo di contributi che non costituiscono base reddituale (art. 148, comma 1 TUIR). Di converso, costituisce - sempre a livello generale - attività commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati di cessione di beni e servizi "verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto", corrispettivi che, invece entrano nella base imponibile reddituale, di impresa o come redditi diversi a seconda che si tratti di operazioni abituali od occasionali (art. 148, comma 2 TUIR pro tempore).

13. Il comma successivo dell'art. 148, invocato da parte ricorrente, costituisce eccezione a tale regola in materia (in particolare di associazioni sportive dilettantistiche (come nella specie), prevedendo espressamente che sono escluse dalla commercialità "le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti". Il ricorrente ha richiamato in proposito lo statuto dell'associazione, che ha tra le sue finalità la promozione di sport nautici, osservando che i corrispettivi versati, ove versati dai soci per attività svolte nei confronti degli associati, riguardano attività (posti barca, punti ombra e spogliatoi) direttamente connessi con le attività istituzionali dell'ente (sport nautici). In memoria il ricorrente deduce, ulteriormente, che "la stretta connessione istituzionale tra l'attività propria di un circolo nautico, i posti barca, gli spogliatoi, e gli ombrelloni ne esclude la natura commerciale. Con riguardo alle barche in particolare, le prestazioni di rimessaggio, ormeggio, alaggio, varo e movimentazione sono legate da unico programma volto a rendere possibile l'attività nautica", così come anche per le altre attività oggetto di accertamento (punti ombra e spogliatoi). Ciò che, pertanto, esclude la natura commerciale di una attività commerciale svolta a beneficio degli associati, ancorchè verso pagamento di corrispettivi specifici e dedicati è che le attività commerciali svolte (punti ombra, spogliatoi, posti barca) risultino serventi rispetto all'attività sportiva istituzionale dell'associazione e, comunque, "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

14. Tuttavia, come dedotto dal Pubblico Ministero, il giudice del merito ha effettuato un accertamento in fatto circa l'inesistenza di connessione tra l'attività sportiva istituzionale e le attività contestate dall'Ufficio ("fa leva anche sulla destinazione, a favore di terzi, non associati, delle attività e dei servizi resi dalla ricorrente, tali da escludere la non commercialità dell'Ente"). La sentenza impugnata ha, con motivazione succinta, ritenuto che "l'opzione degli stessi associati di avvalersi di tali ulteriori prestazioni" (da intendersi, l'uso dei posti barca, l'uso dei punti ombra e degli spogliatoi) è da considerarsi una attività economica estranea agli scopi istituzionali ("integra un'attività economica non proprio pertinente allo sviluppo dello sport della vela"), valorizzando la sentenza impugnata il fatto che tali prestazioni si sarebbero potute fruire dagli associati anche presso altre strutture ("invece che in altre strutture di diversa natura").

15. Nella sostanza, il giudice di appello ha accertato in fatto come decisiva la circostanza che la fruizione di questi servizi sarebbe stata agevolmente fruibile e conseguibile sul mercato dagli associati anche al di fuori dell'associazione ("in altre strutture di diversa natura") e sulla base di tale accertamento - il fatto che gli associati avrebbero potuto scegliere tra diverse strutture oltre all'associazione contribuyente - ha escluso la natura servente rispetto agli scopi istituzionali dell'associazione. Questo giudizio di fatto, succinto ma comprensibile nella sua essenzialità, non può essere rimesso in discussione in sede di legittimità.

15. La sentenza impugnata va, pertanto, confermata e il ricorso rigettato. Le spese sono regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo. Sussistono i presupposti per il 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 5.600,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, 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, 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