

Sentenza del 20/05/2024 n. 13970 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate emetteva avviso di accertamento avendo disconosciuto all'associazione in epigrafe i benefici di cui all' art. 148 TUIR e alla L. n. 398/1991 , non avendo riscontrato i requisiti che dovevano invece caratterizzarla. In effetti l'associazione non avrebbe consegnato i libri soci, il registro riepilogativo, copia delle fatture, né documentazione relativa a costi e spese. Con successivo atto di autotutela venivano ridotti i ricavi accertati da Euro 172 mila ad Euro 132 mila.

La CTP accoglieva il ricorso riconoscendo in capo all'associazione i requisiti per fruire delle suddette agevolazioni.

La CTR, adita in sede d'appello dall'Agenzia, riformava la sentenza confermando l'accertamento impugnato.

Propone l'associazione ricorso in cassazione affidato a sette motivi, cui resiste l'Agenzia a mezzo di controricorso.

Successivamente la contribuente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si deduce nullità della decisione impugnata per violazione dell' art. 132 , comma 2°, n. 4 cod. proc. civ., degli articoli 36, comma 2, n. 4, e 61 del D.Lgs. n. 546/1992 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4, cod. proc. civ. e all' art. 62 , commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 546/1992 , per vizio di motivazione assente o apparente. La Parte privata si duole che la Commissione Tributaria Regionale abbia rinviato genericamente ed acriticamente ai principi, senza compiere alcuna disamina logica e giuridica degli elementi dai quali ha tratto il proprio convincimento e senza operare pertanto alcuna sussunzione della fattispecie concreta nei principi medesimi. Di conseguenza, la decisione impugnata incorrerebbe nel lamentato vizio di nullità per sostanziale omissione della motivazione.

1.1. Il motivo è infondato, poiché la CTR ha reso una motivazione che rende ragione del percorso logico seguito per giungere alla conclusione circa la fondatezza della ripresa fiscale.

Invero dopo aver stabilito che la mancanza dei requisiti sostanziali comporta la decadenza dal regime di favore, ed in particolare la mancata prova in ordine alla tracciabilità dei versamenti, la

stessa ha chiarito che l'associazione non aveva documentato la voce "spese per rimborsi vari" per Euro 65.748, ed ha ulteriormente osservato che al fine di verificare che l'assenza del fine di lucro rimanga confinata a mere clausole statutarie, occorre che l'associazione sia in grado di fornire all'amministrazione riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini ovvero altra utile documentazione per determinare il reddito e l'i.v.a.

Ne ha ricavato che "Qualora l'associazione non sia in grado di produrre alcuna documentazione idonea a provare la sussistenza dei requisiti sostanziali per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991 la stessa decade dal predetto regime di favore".

Di là dall'incerta prosa, appare evidente che con ciò la CTR abbia accertato come tutti tali ritenuti necessari adempimenti probatori erano stati nella specie omessi.

2. Col secondo motivo si deduce nullità della decisione impugnata per violazione dell' art. 57 del D.Lgs. n. 546/1992 in relazione all' art. 360 , cod. proc. civ., comma 1°, n. 4 e all' art. 62 , commi 1 e 2, D.Lgs. n. 546/1992 , per aver deciso in senso favorevole all'Ufficio appellante, violando la preclusione di domande e/o eccezioni nuove. Si sostiene che, nel processo tributario di appello, l'Amministrazione finanziaria non può mutare i termini della contestazione, deducendo motivi e circostanze diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento.

2.1. Il motivo è infondato perché la censura di non aver considerato la violazione dell'obbligo di tracciabilità è mossa alla decisione di primo grado, ed è pacifico che la stessa fondi, *ratione temporis*, la decadenza del contribuente dai benefici accordati dalla L. n. 398/1991 . Quanto alle contestazioni contenute nell'avviso di accertamento, ivi (pag. 3 dello stesso prodotto in atti) si indica come la ASD "non ha istituito/conservato/esibito i registri e la documentazione contabile dell'anno di riferimento " e che ha "omesso l'esibizione delle fatture emesse e di tutta la documentazione relativa ai costi e spese dell'anno" implica l'inosservanza di tutti gli obblighi e i comportamenti cui i beneficiari erano tenuti a pena di decadenza.

3. Col terzo motivo si deduce nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. e dell' art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992 in relazione all' art. 360 , comma 1°, n. 4, cod. proc. civ. e all' art. 62 , commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 546/1992 . Si afferma che il Collegio di secondo grado ha posto a base della propria decisione un argomento mai prospettato dall'Ufficio né negli atti impugnati in primo grado dall'Associazione, né negli scritti difensivi depositati in giudizio dall'Ufficio medesimo, in tal modo pronunciando "ultra petita" e precludendo alla stessa Associazione l'esercizio del proprio diritto di difesa.

3.1. Il motivo è palesemente infondato laddove la stessa parte ricorrente ricorda al motivo precedente che nell'atto d'appello l'Agenzia aveva dedotto che "i giudici non hanno però rivolto la loro attenzione (alla) violazione dell'obbligo di tracciabilità dei versamenti effettuati per l'importo superiore ad Euro 516,46 (*ratione temporis*)".

4. Col quarto motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 25 , comma 5, L. n. 133/1999 , così come modificato dall' art. 19 D.Lgs. n. 158/2015 , e dell' art. 3 , comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 , in relazione all' art. 360 , comma 1°, n. 3, cod. proc. civ. e all' art. 62 , commi 1 e 2, del D.Lgs. n.546/1992 .

Si contesta la decadenza dell'associazione dalle agevolazioni fiscali, sostenendosi l'applicabilità al caso di specie dell' art. 25 , comma 5, della Legge n. 133/1999 , così come modificato dall' art. 19 D.Lgs. n. 158/2015 , quale misura sanzionatoria più favorevole e, quindi, avente efficacia retroattiva, non essendo divenuto definitivo il provvedimento di irrogazione.

4.1. Il motivo risulta infondato laddove attacca la motivazione nella parte in cui giustifica la ripresa fiscale sotto il profilo della ritenuta decadenza dai benefici per violazione degli obblighi di tracciabilità dei versamenti effettuati.

Invero la decadenza dal beneficio in relazione alla non tracciabilità non costituisce un'ipotesi di sanzione, neppure impropria.

In proposito si è osservato in dottrina che queste ultime consistono in quelle " di situazioni di svantaggio per il contribuente che abbia violato determinati obblighi, che possono essere di due tipi: di carattere procedimentale, nel senso che al trasgressore vengano preclusi mezzi di tutela che altrimenti avrebbe o nel senso che vengano potenziati i normali poteri di accertamento dell'amministrazione... di carattere sostanziale, nel senso che viene maggiorata l'imposta, negando l'applicazione di deduzioni, di detrazioni, elevando l'imponibile o assumendo come fatti tassabili elementi che diversamente non lo sarebbero".

Con riguardo alle seconde, questa Corte ha già preso posizione in senso favorevole all'applicazione della legge posteriore se più favorevole. Investita della questione con riferimento al D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 41 , sesto comma, che prevedeva a carico dell'acquirente di beni e servizi senza fattura che non provveda all'auto-fatturazione l'irrogazione delle pene pecuniarie previste dai primi tre commi "oltre al pagamento dell'imposta", si è ritenuto di poter affermare, sul presupposto della ravvisata natura sanzionatoria di tale ultima misura, che essa non si sottrae all'applicazione del principio del favor rei e che "pertanto, in virtù del principio di legalità stabilito dal D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 3 , comma 3, anche riguardo a detto prelievo, qualificato pagamento dell'imposta dall'art. 41, cit., si applica la norma posteriore, più favorevole al contribuente" (Cass. n.5268/05). Questa Corte ha poi ritenuto l'applicabilità del principio del favor rei anche con riguardo alle sanzioni improprie di tipo procedimentale, di quelle sanzioni che si rendono altrimenti applicabili in quanto dirette a creare in capo al contribuente una situazione di svantaggio dipendente dall'inosservanza di obblighi a mezzo dei quali il contribuente è ammesso a provare l'esistenza di fatti a sé favorevoli (cfr. Cass. 26475/2014 ; Cass. 12434/07).

Tornando all'ipotesi di specie, è stato anche precisato (cfr. ancora Cass. 26475/2014) che "È sanzione in forma impropria, per restare ancora nel nostro campo, la perdita di un beneficio, la decadenza da un'agevolazione, la revoca di un privilegio, ecc. (...) Tutte situazioni di svantaggio che si determinano senz'altro quale conseguenza riflessa di una condotta inosservante di un obbligo di legge, ma che appaiono tuttavia accomunate anche sotto un altro diverso aspetto, quello di risolversi nell'immediata ed incondizionata penalizzazione del trasgressore. In questi casi non è effettivamente discutibile che trattandosi di rimuovere gli effetti indirettamente sanzionatori di una condotta illecita il principio del favor rei trovi la più ampia applicazione".

Concretamente il principio risulta essere stato applicato nel caso della decadenza delle agevolazioni tributarie previste per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina (Cass. 2060/2011).

Tuttavia, proprio con riguardo alla decadenza dai benefici di cui alla l. 398/1991 , e in particolare con riferimento a quella ricollegabile all'omesso adempimento degli obblighi di tracciabilità, questa Corte ha escluso il ricorrere della natura di sanzione impropria.

Infatti

"si attagliano all'ipotesi qui esaminata le conclusioni cui sono giunte le Sezioni unite di questa Corte in una fattispecie analoga, in cui lo "ius superveniens" aveva abolito non retroattivamente una decadenza da un beneficio agevolativo; in quella occasione, le Sezioni unite hanno escluso che la perdita della agevolazione costituisse una sorta di sanzione impropria e che dunque l'applicazione retroattiva della norma più vantaggiosa per il contribuente fosse espressione del principio del "favor rei", osservando: "la perdita della agevolazione fiscale non sempre ha natura sanzionatoria. Nella specie, venendo meno il presupposto per l'applicazione di un trattamento agevolato (conduzione diretta del fondo per un periodo minimo), non si applica, per questo, un trattamento fiscale punitivo. Si applica il trattamento fiscale ordinario, collegato al presupposto "normale" della compravendita immobiliare, essendo venute meno le ragioni che giustificavano la deroga al principio della par condicio fiscale. La situazione che ne deriva è di ripristino della parità e non di repressione di un comportamento deviante" (Cass., SU, 28/01/2011, n. 2060).

Anche nella fattispecie oggetto del presente giudizio (appunto quella della decadenza per mancata tracciabilità n.d.r.), la norma vigente all'epoca dei fatti non contemplava un trattamento peggiorativo a carico del contribuente, ma escludeva che gli si potesse estendere un regime premiale, il che esclude l'obbligatoria retroattività della norma abrogatrice in nome del principio del "favor rei" (Cass. 26516/21).

In senso analogo un ulteriore precedente (Cass. 5149/2024).

Dunque, poiché gli anni d'imposta sono anteriori all'introduzione dell'avvenuta abrogazione, a mente dell'art.19, L. n. 158/2015, della previsione della decadenza del beneficio accordato dalla L. n. 398/1991 in assenza di tracciamento dei versamenti, non potendosi applicare il principio del favor rei, proprio solo delle sanzioni, proprie o improprie, tra le quali la decadenza suddetta non rientra, sul punto non può dirsi che la CTR abbia violato l'anzidetta disposizione.

Va dunque affermato il seguente principio di diritto.

La perdita di un'agevolazione fiscale, quando connessa al venir meno delle ragioni che giustificano la deroga al normale regime tributario, non costituisce una sanzione, neppure impropria, con la conseguenza che l'abolizione di un'ipotesi di decadenza dal relativo beneficio non configura una norma più favorevole ai sensi dell' art. 3 D.Lgs. n. 472/1997 . In particolare, l'abolizione da parte dell'art. 19, L. n. 158/2015 dell'ipotesi di decadenza dell'agevolazione accordata alle associazioni senza scopo di lucro dalla L. n. 398/1991 per assenza dei tracciamenti dei versamenti, non configurando l'abolizione di una sanzione, non determina l'applicazione del

principio del "favor rei", proprio in quanto la non tracciabilità dei versamenti determinava semplicemente il ripristino del regime fiscale ordinario. Ne consegue che alle condotte poste in essere sotto il vigore della pregressa disciplina si applica tuttora quest'ultima, dovendosi escludere la retroattività della norma abrogatrice".

5. Col quinto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 10 , comma 6, del D.Lgs. n.460/1997 , dell' art. 90 , commi 17 e 18, L. n. 289/2002 , dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1°, n. 3, cod. proc. civ. ed all' art. 62 , commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 546/1992 ; violazione dell' art. 132 , comma 2, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 36, comma 2, n. 4, e dell' art. 61 D.Lgs. n. 546/1992 in relazione all' art.360 , comma 1°, n. 4, cod. proc. civ. ed all' art. 62 , commi 1 e 2, D.Lgs. n.546/1992 , per motivazione assente o apparente. Si deduce che l'omissione contestata sia priva di rilevanza, non avendo avuto i costi in argomento alcuna incidenza sulla determinazione del reddito dichiarato dall'Associazione per il periodo d'imposta 2011, reddito dichiarato per un importo pari a quello delle fatture emesse nello stesso periodo. In secondo luogo, si sostiene che non vi sia alcuna disposizione che preveda che la mancata esibizione o il mancato rinvenimento dei documenti relativi ai costi sostenuti da un'associazione sportiva dilettantistica possa determinare la decadenza dell'ente dai benefici fiscali di cui alla Legge n. 398/1991 .

5.1. Il motivo è inammissibile poiché la decisione si regge già sulla ratio oggetto del motivo precedente (omessa dimostrazione della tracciabilità).

6. Col sesto motivo si deduce nullità della decisione impugnata per violazione dell' art. 132 , comma 2, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 36, comma 2, n. 4, e dell' art. 61 D.Lgs. n. 546/1992 , degli articoli 324 e 329 cod. proc. civ. in relazione all' art. 360 , comma 1°, n. 4, cod. proc. civ. ed all' art 62 , commi 1 e 2, D.Lgs. n. 546/1992 .

Si rileva innanzitutto che nella sentenza impugnata non vi è traccia del procedimento logico-giuridico asseritamente seguito dalla Commissione Tributaria Regionale per ritenere che l'Associazione abbia violato il principio di democraticità nei rapporti interni: la motivazione si riduce pertanto ad un'apodittica affermazione di portata generale, avulsa dal caso concreto prospettato, dalle deduzioni difensive delle parti e dalle risultanze probatorie acquisite.

6.1. Anche tale motivo è assorbito dalla reiezione del quarto motivo, posto che tanto è sufficiente alla decadenza dal beneficio la violazione dell'obbligo di tracciabilità.

7. Col settimo motivo si deduce omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all' art. 360 , comma 1°, n. 5, cod. proc. civ. ed all' art. 62 , commi 1 e 2, D.Lgs. n. 546/1992 . Nell'ipotesi in cui si ritenga che la Commissione Tributaria Regionale abbia posto, a sostegno della sua decisione, l'assunto che la documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito e dell'IVA dell'Associazione fosse anche idonea a dimostrare la sussistenza, in capo all'Associazione stessa, dei requisiti sostanziali per l'applicazione delle disposizioni di cui alla Legge n. 398/1991 e che l'Associazione fosse decaduta dalle agevolazioni di cui predetta Legge n. 398/1991 per non essere stata in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria la citata documentazione, si censura la decisione

impugnata per omesso esame di fatti decisivi per il giudizio e che sono stati oggetto di discussione tra le parti.

7.1. Anche tale motivo è infondato, dal momento che la decisione s'incentra sulla mancata documentazione inerente all'importo di Euro 65.748, di per sé idonea a far decadere l'associazione dal beneficio, mentre la documentazione che ha consentito l'atto di autotutela citato e la determinazione del reddito concretamente tassato non ha al suddetto fine alcun rilievo.

8. In definitiva il ricorso dev'essere respinto, con aggravio di spese in capo alla ricorrente soccombente.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese che liquida in Euro 5600,00, oltre spese prenotate a debito.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 17 aprile 2024.

Depositato in Cancelleria il 20 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza