

Sentenza del 07/06/2024 n. 15960 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Farma A.A. Srl e la Fin Posillipo Spa, nelle rispettive qualità di consolidata e consolidante, ricorrono nei confronti dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha rigettato l'appello delle contribuenti avverso la sentenza della C.t.p. di Napoli che, a propria volta, aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2007, l'Ufficio aveva recuperato a tassazione un maggiore imponibile assumendo indeducibili le "erogazioni liberali" in favore dell'Associazione con personalità giuridica "Zia Agnesina".

2. L'Ufficio riteneva che gli importi erogati per liberalità a detta associazione, riconducibile alla famiglia B.B., alla quale faceva pure capo le società erogante e la sua consolidante, non potessero essere dedotti ai sensi dell' art. 100 , comma 2, lett. a), t.u.i.r. in quanto la beneficiaria, di fatto, non svolgeva, né aveva mai svolto, l'attività di assistenza sociale e sanitaria prevista nello Statuto.

3. L'Agenzia delle entrate ha depositato "atto di costituzione" ai soli fini della discussione orale, dando atto di non aver depositato tempestivo controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo (par. 1.3. del ricorso) le società ricorrenti denunciano, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc.

civ., la violazione dell' art. 111 , sesto comma, Cost. e dell' art. 36 , secondo comma, n. 2, cod. proc. civ. per motivazione perplessa ed abnorme e, in via subordinata, la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., per avere la C.t.r. deciso con riferimento a fatti non allegati.

Criticano la sentenza impugnata per aver ritenuto legittimo il recupero delle erogazioni liberali in favore dell'Associazione "zia Agnesina" e con l'unico motivo, muovono due censure.

1.1. Con la prima, proposta in via principale, assumono che la decisione della C.t.r. è sorretta da motivazione perplessa ed abnorme nella parte in cui ha negato rilevanza all'attività istituzionale, svolta dall'Associazione beneficiaria sia pure in modesta parte, assumendo che i costi non fossero inerenti in quanto di competenza di altra annualità rispetto a quella in accertamento in quanto relativi all'acquisto di beni nell'anno precedente. Rilevano che il riferimento a costi non di competenza non è pertinente in quanto ciò non proverebbe il mancato svolgimento di un'attività istituzionale che, invece, è questione priva di legame giuridico con quella, prospettata dalla C.t.r., di indeducibilità dei costi per carenza del requisito di competenza.

1.2. Con la seconda critica, proposta in via subordinata, assumono che la decisione si fonda su fatti non allegati dall'Ufficio, ovvero l'indeducibilità dei costi non di competenza, sicché la sentenza sarebbe viziata per ultra - petizione.

Osservano, in proposito, che l'Ufficio si era limitato a ritenere che l'utilizzo del 12 per cento dei contributi erogati non fosse sufficiente a configurare lo svolgimento di attività sociale, sicché l'unica questione posta era di carattere quantitativo, mentre non era mai stata mossa alcuna contestazione di ineducibilità dei costi in quanto non di competenza.

2. Con il secondo motivo le ricorrenti denunciano, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell' art. 100 , comma 2, lett. a) t.u.i.r. .

In via subordinata rispetto al primo motivo, censurano la sentenza impugnata per aver erroneamente ritenuto che l' art. 100 t.u.i.r. condizioni la deducibilità dell'erogazione liberale al fatto che il soggetto beneficiario ponga in essere l'attività solidaristica in modo immediato ed integrale rispetto al periodo di incasso dei contributi, utilizzando gli stessi per intero, e ciò pur in assenza di indicazioni normative di un termine e/o di un limite minimo per l'impiego di quanto ricevuto.

Osservano che la norma richiamata non richiede un utilizzo in tal senso dei contributi, occorrendo solo che il beneficiario svolga "esclusivamente" l'attività solidaristica;

che la C.t.r. ha richiamato le disposizioni in tema di associazioni di promozione sociale, che tuttavia, non sono pertinenti in quanto la beneficiaria non è tra queste ultime. Aggiungono che la deducibilità dell'erogazione non può dipendere dalla condotta del beneficiario e che la disposizione non prevede un termine per l'impiego integrale dei contributi ricevuti. Evidenziano, infine, che la società beneficiaria perseguiva esclusivamente finalità di rilievo sociale; che alcuna ulteriore attività risultava essere svolta e che non poteva considerarsi tale il reimpiego in strumenti finanziari delle erogazioni non ancora utilizzate.

3. Le censure di cui al primo motivo sono entrambe infondate.

3.1. Deve premettersi che l'accertamento impugnato si fondava sul

presupposto che la contribuente avesse portato in deduzioni dal reddito le erogazioni liberali in favore dell'Associazione "zia Agnesina", pur non sussistendo i presupposti di cui all' art. 100 , comma 2, lett. a) t.u.i.r. , ovvero il perseguimento ad opera della beneficiaria esclusivamente delle finalità di cui allo statuto, tra quelle individuate nel comma 1, e, nella specie, assistenza sociale e sanitaria. L'Ufficio, infatti, assumeva

che detta Associazione non svolgesse, ed anzi, non avesse mai svolto quest'ultima attività.

Dall'avviso di accertamento, per quanto emerge dal testo riprodotto dalla ricorrente nel corpo del ricorso, risulta che l'Ufficio, tra le altre argomentazioni spese, metteva a confronto i rendiconti degli anni dal 2004 al 2008 (pertanto, ivi incluso il 2007) ed evidenziava (pag. 7 del ricorso per cassazione) che: "le spese istituzionali, di cui i rendiconti non danno alcuna informazione in dettaglio, coprono meno del 12% dei contributi incassati nell'anno".

3.2. La C.t.r., dopo aver dato la propria interpretazione, letterale, teleologica e sistematica, della disposizione di cui all'art. 100, comma 2, lett. a) t.u.i.r. (interpretazione oggetto del secondo motivo di ricorso), concludeva per la legittimità dell'accertamento, evidenziando una serie di elementi significativi che così possono essere riassunti: la C.t.r. rilevava che l'Associazione "zia Agnesina", per quanto costituita nel 1998, e nonostante le cospicue donazioni ricevute, anche nel 2007, non aveva intrapreso alcuna delle meritorie iniziative previste nell'atto costitutivo e nello statuto e che la prolungata inerzia era incompatibile con i canoni di effettività e concretezza dell'attività di rilievo sociale formalmente rivendicata; che, sino al 2009, l'Associazione aveva accumulato un patrimonio di oltre due milioni di Euro ma che tali risorse non erano state realmente impiegate per lo scopo cui erano destinate.

Per quanto attiene alla questione del 12 per cento delle risorse impiegate per fini istituzionali, la C.t.r. escludeva la possibilità di un riconoscimento parziale, così testualmente affermando: "in realtà, l'avviso di accertamento, non ne certifica il concreto impiego nel perseguimento ma si limita a registrare l'esistenza di un'annotazione alla voce costi di Euro 21.262,03 ritenuta non di competenza in quanto relativa ad un acquisto di beni, avvenuto, in realtà, l'anno precedente".

3.3. Detto ultimo profilo, della mancanza del requisito di competenza, rilevato dalla C.t.r. non appare pertinente rispetto alla motivazione sottesa all'avviso di accertamento;

questo, per quanto risulta, non faceva questione di riferibilità dei costi istituzionali all'anno di imposta di riferimento, nella specie il 2007, ma all'insussistenza di un'attività sociale da parte della beneficiaria, come dimostrato dalla pochezza, nel tempo delle risorse destinate a spese istituzionali, per altro prive di qualsiasi dettaglio (pari alla media del 12 per cento dal 2004 al 2009).

Ciononostante, si tratta di argomento speso dalla C.t.r. per escludere, con una motivazione alternativa e subordinata a quella principale, anche una deduzione parziale, dopo aver rilevato che, pure con riferimento al 12 per cento delle elargizioni ricevute, non risultava affatto il concreto impiego per le finalità prescritte.

Il successivo riferimento, esclusivamente quanto al costo di Euro 21.262,03, alla mancanza pure del requisito della competenza all'esercizio 2007 non inficia, pertanto, la struttura del ragionamento decisorio che, nel negare per intero la deducibilità delle erogazioni liberali, ivi incluso il 12 per cento, per il quale comunque non vi era prova dell'effettiva destinazione, si fonda sulle diverse considerazioni sopra sinteticamente esposte, tutte finalizzate ad argomentare il mancato svolgimento, da parte dell'Associazione, delle attività per le quali, sole, poteva giustificarsi la deduzione dal reddito da parte della erogante.

3.4. Deve escludersi, di conseguenza, che la C.t.r. abbia reso motivazione apparente o contraddittoria o fondata su fatti mai dedotti dalle parti in quanto le ragioni per le quali la C.t.r. ha ritenuto non deducibili, tout court, le elargizioni liberali in favore della Associazione zia Agnesina, non solo sono corrispondenti a quelle contestate dall'Ufficio con l'atto impositivo, ma sono congruamente esposte nella parte motiva della sentenza, precedente a quella che affronta la questione dell'impiego del 12 per cento di queste ultime.

4. Il secondo motivo è infondato.

4.1. La deducibilità delle erogazioni liberali, ai sensi dell' art. 100 , comma 2, lett. a), t.u.i.r. , è condizionata, oltre a requisito soggettivo del beneficiario, che deve essere una persona giuridica, anche al requisito oggettivo dell'attività svolta da quest'ultimo il quale deve perseguire "esclusivamente" finalità comprese fra quelle indicate nel precedente comma 1, tra le quali, per quanto di rilievo, finalità di assistenza sociale e sanitaria.

Tale previsione, come già chiarito da questa Corte, si giustifica in relazione al principio di sussidiarietà, c.d. orizzontale, e costituisce una deroga al principio di inerenza, rendendo deducibili dal reddito di impresa elargizioni, in via di principio, redditualmente non rilevanti.

L'elenco degli oneri di utilità sociale deducibili è tassativo atteso che l' art. 100 , comma 4, t.u.i.r. stabilisce che le erogazioni diverse da quelle di cui ai precedenti commi (e diverse da quelle di cui all' art. 95 comma 1 t.u.i.r. che non rileva nella fattispecie in esame) non sono ammesse in deduzione.

Il riconoscimento statutario dell'esclusività del fine costituisce requisito formale necessario, ma non sufficiente, dovendo trovare riscontro nell'effettiva attività svolta dall'ente beneficiario atteso il carattere eccezionale delle disposizioni derogatorie e la natura della finalità solidaristica, a cui può essere assegnato rilievo solo se sia concreta e non si traduca in una mera enunciazione (Cass. 02/08/2017, n. 19192 e Cass. 12/05/2017 n. 11872 entrambe rese nei confronti delle società contribuenti con riferimento agli anni di imposta 2004 e 2005).

Trattandosi di norma agevolativa, l'onere della prova spetta al contribuente che, ai sensi dell' art. 2697 cod. civ., ha l'onere di dimostrare, in seguito alla contestazione dell'Ufficio, i fatti che palesino il raggiungimento dello scopo sotteso all'agevolazione, ovvero la effettiva realizzazione dell'intento dichiarato, perché tale intento rappresenta un elemento costitutivo per il conseguimento del beneficio fiscale richiesto (Cass. 24/06/2011, n. 13954).

Sebbene la norma non richieda una corrispondenza immediata e diretta tra l'elargizione liberale e l'impiego di una delle finalità di cui all' art. 100 , comma 1, t.u.i.r. , occorre, tuttavia, che la destinataria svolga concretamente un'attività ivi riconducibile avvalendosi delle erogazioni ricevute.

4.2. Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto: "In tema di oneri di utilità sociale, affinché le erogazioni liberali di cui all' art. 100 , comma 2, lett. a) t.u.i.r. in favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese tra quelle indicate dal comma 1, siano deducibili, occorre non soltanto il riconoscimento statutario dell'esclusività del fine, ma anche l'effettivo svolgimento di attività funzionale alla sua realizzazione".

4.3. La C.t.r. si è attenuta a questi principi in quanto, con motivazione la cui congruità è stata già oggetto di esame nel primo motivo, ha escluso la deducibilità delle somme, evidenziando che l'Associazione beneficiaria, nonostante un patrimonio di oltre nove milioni, non aveva mai impiegato dette risorse per alcuna delle attività previste dall' art. 100 t.u.i.r. e ciò sebbene fosse stata costituita sin dal 1998.

4.4. Vanno disattese, pertanto, le considerazioni delle ricorrenti secondo le quali la norma in esame non imporrebbe né un limite quantitativo di utilizzo delle elargizioni né un termine né, tanto meno, richiederebbe all'erogante di controllare l'utilizzo delle somme da parte del beneficiario.

Gli argomenti, in primo luogo, non colgono la ratio della sentenza impugnata che, oltre ad aver escluso, come già detto, che anche per il contestato 12 per cento vi fosse prova dell'effettivo impiego per le finalità statutarie, ha fatto riferimento al dato temporale, non per porre un limite di tempo all'impiego delle somme non previsto dalla norma, ma solo per corroborare l'assunto secondo il quale l'Associazione non svolgeva e non aveva mai svolto l'attività di utilità sociale in ragione della quale si giustificava la deduzione dal reddito della società erogante; in secondo luogo, sollecitano, una rivalutazione del ragionamento decisorio che ha portato il giudice del merito ad escludere che la beneficiaria avesse concretamente svolto l'attività sociale di cui allo statuto. Così facendo, parte 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. 04/07/ 2017, n. 8758). Oggetto del giudizio che si vorrebbe demandare a questa Corte non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla valutazione del giudice di merito (Cass. 13/05/2022, n. 17744, Cass. 05/02/ 2019, n. 3340 ; Cass. 14/01/2019, n. 640 ; Cass. 13/10/ 2017, n. 24155 ; Cass. 04/04/2013, n. 8315).

Quanto poi, alla tesi della contribuente secondo cui la C.t.r. avrebbe posto a carico del beneficiante un onere di controllo dell'attività del beneficiato, basti osservare che è la stessa disposizione dell' art. 100 t.u.i.r. a prevedere il requisito oggettivo in capo a quest'ultimo.

Infine, non appare determinante l'improprio riferimento alle associazioni di promozione sociale in quanto, come già rilevato, la ratio decidendi della sentenza impugnata non si fonda su detta qualifica.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo, in ragione della partecipazione dell'Agenzia delle entrate all'udienza di discussione.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.400,00 a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 - quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1 - bis del citato art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza