

Sentenza del 16/07/2024 n. 19558 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Milano, notificava a A.A., in qualità di legale rappresentante dell'Associazione Sportiva Dilettantistica Proforma, atto di contestazione n. omissis, con il quale, per l'anno d'imposta 2008, irrogava alla suddetta associazione sportiva la sanzione di Euro 3.567,00 per omessa tenuta e conservazione delle scritture contabili, omesso versamento di ritenute ed omessa indicazione di n. 3 percipienti nella dichiarazione dei sostituti d'imposta, e avviso di accertamento n. omissis, con cui richiedeva altresì il pagamento di Euro 6.300,00 a titolo di sanzioni per l'omessa presentazione della dichiarazione dei sostituto d'imposta (Mod. 770) e la mancata effettuazione delle ritenute d'acconto.

In particolare, l'atto di contestazione citato veniva emesso a seguito di una verifica operata dall'Ufficio, con cui era stato riscontrato che l'associazione in questione non aveva titolo per l'applicazione dei regimi fiscali agevolativi previsti per le associazioni sportive dilettantistiche, in quanto era stato violato il divieto posto dall' art. 90 , comma 18-bis, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (nel testo vigente *ratione temporis*), che prevede che gli amministratori di associazioni sportive dilettantistiche non possano ricoprire cariche presso altre associazioni dilettantistiche della medesima federazione sportiva o della medesima disciplina. L'Ufficio, inoltre, riscontrava l'assenza del requisito della democraticità e della partecipazione dei soci ordinari alla vita sociale dell'associazione.

Sulla base di questi accertamenti, l'Amministrazione finanziaria contestava quindi:

l'omessa tenuta delle scritture contabili; l'omesso versamento di ritenute d'acconto su quanto elargito ai tre soci fondatori; l'omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta.

2. Avverso tali atti, A.A. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, la quale, con sentenza n. 477/17/2013, accoglieva il ricorso, ritenendo, anche sulla base di decisioni assunte dalla stessa Commissione in giudizi vertenti sui medesimi fatti per annualità diverse, che l'associazione in questione avesse natura dilettantistica e non commerciale.

3. Interposto gravame dall'Ufficio, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 6892/07/2014, pronunciata il 4 dicembre 2014 e depositata in segreteria il 17 dicembre 2014, lo accoglieva, condannando il soccombente al pagamento delle spese dei due gradi di giudizio.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione A.A., sulla base di sette motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

5. All'udienza pubblica dell'8 marzo 2024 i procuratori delle parti hanno rassegnato le conclusioni di cui al verbale in atti.

Il Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Stefano Visonà, ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a sette motivi.

1.1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente eccepisce violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. per violazione del principio della corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che la C.T.R. non si sarebbe pronunciata sull'eccezione di inammissibilità dell'appello riguardante la sottoscrizione dell'atto di appello da persona diversa dal Direttore dell'Ufficio, di cui non sarebbe stata allegata in giudizio copia della specifica delega richiesta.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, parte ricorrente eccepisce violazione dell' art. 14 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , per mancata integrazione del contraddittorio e/o riunione dei giudizi pendenti in ipotesi di litisconsorzio necessario, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), dello stesso codice.

Nello specifico, il giudice a quo avrebbe errato nel non disporre l'integrazione del contraddittorio, nonostante si fosse in presenza di litisconsorzio necessario. Secondo il ricorrente, infatti, in caso di rettifica della dichiarazione dei redditi delle associazioni di cui all' art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi), l'imputazione dei redditi riscontrati si estende automaticamente a tutti i soci, con la conseguenza che, se viene proposto ricorso anche da uno soltanto dei soci, tutti gli altri dovrebbero essere chiamati in causa, perché la decisione non può essere assunta solo nei confronti di alcuni tra essi. Nel caso di specie, tuttavia, nonostante la C.T.R. avesse rilevato la presenza di altri due soci, cioè la moglie B.B. e il figlio C.C., non avrebbe comunque disposto la riunione delle altre controversie avviate separatamente dallo stesso ricorrente e da C.C., e non avrebbe disposto l'integrazione del contraddittorio nei confronti dell'altro socio B.B., rimasta estranea al giudizio.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso A.A. deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 36 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), dello stesso codice.

In particolare, la C. T.R. avrebbe considerato A.A. quale rappresentante legale dell'associazione sulla base della dichiarazione dallo stesso effettuata nel corso della verifica fiscale, e sulla base della circostanza temporale per cui solo nel dicembre del 2009 veniva comunicato il subentro del figlio C.C. Al contrario, secondo il ricorrente, una corretta interpretazione dell' art. 36 cod. civ. avrebbe portato al riscontro della legittimazione passiva soltanto in capo a coloro ai quali, secondo gli accordi intercorsi, era stata conferita la Presidenza o la Direzione, il cui conferimento deve risultare da apposito verbale del Consiglio Direttivo e/o dell'Assemblea dei soci. A.A., infatti, sarebbe stato solo segretario dell'associazione e non legale rappresentante.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso parte ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 143 e 148 del d.P.R. n. 917/1986 , dell' art. 5 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell' art. 4 della legge n. 383/2000 , in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), dello stesso codice.

Secondo il contribuente, la C.T.R. avrebbe errato nel riconoscere lo svolgimento di attività commerciale anziché diletantistica da parte dell'associazione, e ciò sulla base della mera violazione dell' art. 148 d.P.R. n. 917/1986 ; il giudice a quo, invece, avrebbe dovuto considerare che, in realtà, all'interno dell'associazione i requisiti di democraticità ed eleggibilità erano rispettati e che lo stesso A.A. rivestiva unicamente la carica di Segretario e non di Presidente, funzione di cui era titolare invece il figlio C.C.

1.5. Con il quinto motivo di ricorso A.A. deduce violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. per violazione del principio della corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

In particolare, il giudice di seconde cure sarebbe incorso in un errore di ultrapetizione, in quanto si sarebbe pronunciato oltre i limiti posti dalla domanda formulata negli atti impositivi e delle eccezioni proposte con il ricorso introduttivo. Specifica, il ricorrente, che il giudice avrebbe tenuto in considerazioni delle circostanze - come il tipo di pubblicità svolta dall'ente o il ruolo e il rapporto di lavoro di un'addetta delle pulizie - introdotte per la prima volta in appello, e perciò inammissibili.

1.6. Con il sesto motivo di ricorso il ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 115 cod. proc. civ. per omesso esame sulle prove prodotte in giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), dello stesso codice.

Deduce, in particolare, che la C.T.R. avrebbe omesso di valutare le prove offerte in giudizio dal ricorrente e, in particolare, le dichiarazioni di alcuni soggetti che non solo avrebbero provato l'esistenza di democraticità all'interno dell'associazione, ma anche lo scopo non lucrativo della stessa.

1.7. Con l'ultimo motivo di ricorso, infine, il contribuente eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), dello stesso codice.

Evidenzia parte ricorrente che la sentenza sarebbe errata nella parte in cui non avrebbe accertato l'illegittimità della sottoscrizione dell'atto impositivo.

2. Procedendo quindi all'esame dei motivi di ricorso, osserva la Corte quanto segue.

2.1. Il primo motivo di ricorso è infondato.

Al riguardo, è necessario sottolineare 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. 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. 30 ottobre 2018, n. 27570).

2.2. Il secondo motivo di ricorso è anch'esso infondato.

In particolare, rispetto al socio C.C. e all'omessa riunione dei ricorsi instaurati separatamente, occorre evidenziare 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, nonché vi sia identità oggettiva della causa petendi e identità delle questioni trattate, nonché simultanea trattazione dei separati ricorsi avverso l'unitario avviso di accertamento - il litisconsorzio sostanziale deve ritenersi sostanzialmente rispettato (Cass. 18 febbraio 2010, n. 3830 ; Cass. 29 gennaio 2014, n. 2014 ; Cass. 13 dicembre 2017, n. 29843 ; Cass. 2 febbraio 2021, n. 2224). Non sussiste, pertanto, violazione del principio del contraddittorio e della disciplina del litisconsorzio necessario in quanto, come specificato dallo stesso ricorrente, il socio C.C. ha impugnato lo stesso atto impositivo, esercitando così compiutamente il proprio diritto di difesa.

Va rilevato, peraltro, che A.A. è stato chiamato a rispondere quale legale rappresentante dell'associazione debitrice, ai sensi dell' art. 38 cod. civ. La natura personale e solidale di tale responsabilità comporta che, sul piano processuale, non è ravvisabile un litisconsorzio necessario con gli associati, e la scindibilità delle eventuali cause non determina la necessità del *simultaneus processus*.

Rispetto, poi, alla socia B.B., è necessario in primo luogo precisare che l'Ufficio non ha contestato all'associazione di costituire in realtà una società di fatto, non avendo riqualficato la stessa come società di persone, benché irregolare, limitandosi invece ad accertarne la natura commerciale e non meramente diletantistica (Cass. 24 dicembre 2021, n. 41510 ; Cass. 21 ottobre 2021, n. 29481 ; Cass. 25 giugno 2020, n. 12687 ; Cass. 4 aprile 2019, n. 9410 ; Cass. 19 giugno 2008, n. 16750 ; Cass. 10 febbraio 2001, n. 1930).

Inoltre, la deduzione del ruolo di B.B. quale litisconsorte necessaria nel presente giudizio appare insufficiente in termini di specificità. Parte ricorrente ha, difatti, posto l'accento sull'accertamento in fatto secondo cui B.B. è stata tra i soci fondatori dell'associazione contribuente ("i soci fondatori, costituiti essenzialmente solo dalla "famiglia A.A.", formata da A.A. Sabatino, dalla di lui moglie B.B., dal figlio C.C."), ma non ha dedotto, né allegato che B.B. abbia ricoperto cariche sociali con rilevanza esterna all'interno dell'associazione contribuente, né 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 B.B. non impinge nella *ratio decidendi*.

In aggiunta, 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. 30

maggio 2012, n. 8623). La distribuzione di utili, anche indiretta, oltre a costituire elemento indiziario ex art. 148, comma 8, lett. a). d.P.R. n. 917/1986, al fine di attribuire natura commerciale all'ente collettivo non commerciale (Cass. 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.

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, ancorché (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 d.P.R. n. 917/1986 , secondo cui i redditi delle società di persone sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, sicché "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. Un., 4 giugno 2008, n. 14816).

La mancata contestazione della distribuzione di utili in favore della associata B.B. ne esclude quindi la natura di litisconsorte nel presente giudizio. Il motivo va, pertanto, rigettato nel suo complesso.

2.3. Il terzo motivo di ricorso è inammissibile.

La C.T.R., infatti, con un accertamento in fatto insindacabile in sede di legittimità, ha riscontrato che "nell'anno 2008 egli (cioè A.A.) era rappresentante dell'Associazione Proforma e che solo nel dicembre 2009 è stato comunicato con il modello telematico (EAS) il subentro quale rappresentante legale del figlio C.C.". Il ricorrente, pertanto, 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. 4 luglio 2017, n. 8758; Cass. 5 febbraio 2019, n. 3340 ; Cass. 14 gennaio 2019, n. 640 ; Cass. 13 ottobre 2017, n. 24155 ; Cass. 4 aprile 2013, n. 8315).

2.4. Il quarto motivo di ricorso è infondato.

Il rispetto delle prescrizioni formali previste dall' art. 148 del d.P.R. n. 917/1986 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. 12 dicembre 2018, n. 32119 ; Cass. 30 aprile 2018, n. 10393 ; Cass. 11 marzo 2015, n. 4872), tali da assicurare l'effettività del rapporto associativo (Cass. 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. 4 marzo 2015, n. 4315).

Nel caso di specie, la C.T.R., sulla base degli elementi non meramente indiziari presentati dall'Ufficio, ha compiuto un accertamento di fatto sul rispetto o meno dei requisiti prescritti in materia di agevolazioni fiscali, in particolare sottolineando la spendita presso terzi della qualifica di centro sportivo - anziché di associazione - l'offerta di servizi, la violazione dell' art. 90 l. n. 289/2002 , 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.

2.5. Il quinto motivo di ricorso è inammissibile.

L'inammissibilità del motivo di ricorso in questione è riscontrabile, da un lato, per la violazione del principio di specificità del ricorso, in quanto parte ricorrente non ha riportato la parte dell'avviso di accertamento relativa agli elementi indiziari adottati dall'Ufficio e rispetto alla quale lamenta un vizio di ultrapetizione, e, dall'altro lato, perché la statuizione del giudice sul punto non costituisce autonoma ratio decidendi della decisione, non avendo il giudice formato il proprio convincimento sulla base soltanto di quegli elementi indiziari.

2.6. Anche il sesto motivo di ricorso è inammissibile.

Ricorre il caso di travisamento della prova in violazione dell' art. 115 cod. proc. civ. 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. 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.

2.7. Il settimo e ultimo motivo di ricorso è infondato.

In disparte dall'erroneo riferimento normativo (da individuarsi nell' art. 42 d.P.R. n. 600/1973), il ricorrente non contesta l'accertamento, compiuto dalla C.T.R., secondo cui il funzionario sottoscrittore dell'atto impositivo fosse fornito di delega, bensì la valutazione della validità della delega, in quanto la delega sarebbe 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. 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. 14 settembre 2021, n. 24652).

3. Conseguenze il rigetto del ricorso.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza del ricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Ricorrono i presupposti processuali per il pagamento, da parte del ricorrente, di una somma di importo pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 .

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente alla rifusione, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 2.500,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti per il pagamento, da parte del ricorrente, di una somma di importo pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 .

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza