

Sentenza del 08/11/2024 n. 28880 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'associazione ECLISSI PRIVÈ CENTRO SOLARIUM, corrente in M e della quale era legale rappresentante p.t. D.D., veniva sottoposta nell'anno 2009 a una verifica fiscale.

A seguito della verifica la Guardia di Finanza, nel processo verbale di constatazione, contestava che l'associazione avesse condotto una attività puramente commerciale, per gli anni 2001-2006. I ricorrenti, A.A., B.B. e C.C., insieme ad altri due soggetti, D.D. e E.E., venivano individuati quali amministratori di fatto, in quanto fondatori della associazione e autori di alcuni pagamenti per conto della stessa (canoni di affitto dei locali nei quali erano gestiti i solarium); l'Ufficio ipotizzava la costituzione di una società di persone e la responsabilità in capo ai soci per le imposte dovute dalla stessa società.

2. L'Agenzia delle Entrate emetteva avvisi di accertamento nei confronti della ECLISSI PRIVÈ CENTRO SOLARIUM che venivano impugnati dalla destinataria dell'atto impositivo. L'Agenzia delle Entrate notificava distinti accertamenti ai singoli associati; li si considerava soci di una società di persone e gli si addossava pro

quota il reddito di partecipazione ai sensi dell' art. 5 D.P.R. 22/12/1986, n. 917 .

3. ECLISSI PRIVÈ CENTRO SOLARIUM, A.A., B.B. e D.D. in proprio impugnavano innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Padova gli avvisi di accertamento loro notificati. L'Agenzia delle Entrate si costituiva nei vari giudizi chiedendo confermarsi gli atti impositivi contestati. Venivano chiamati in causa C.C. e E.E.

Si costituiva solo C.C.

I pretesi soci assumevano di essere rimasti estranei alla gestione che faceva capo al solo D.D. (quale originario amministratore della associazione).

4. La Commissione tributaria provinciale rigettava tutti i ricorsi, affermando si trattasse di una società e che la medesima compagine era gestita da tutti i destinatari degli accertamenti.

5. Proponevano appello innanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto ECLISSI PRIVÈ CENTRO SOLARIUM, in persona del legale rappresentante p.t. B.B., succeduto nella carica, e C.C. nonché, in via separata, A.A., D.D. e B.B. in proprio.

6. La Commissione tributaria regionale riuniva gli appelli e, con la sentenza 1092/01/2015 del 18/06/2015, li accoglieva in parte rideterminando l'imponibile accertato.

7. Avverso detta pronuncia propongono ricorso per cassazione affidato a quattro motivi A.A., C.C. e B.B.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Il ricorso è stato notificato anche alla ECLISSI PRIVÈ CENTRO SOLARIUM e a D.D. che sono rimasti intimati.

8. Fissata la pubblica udienza il Procuratore Generale ha fatto pervenire conclusioni scritte per il rigetto del ricorso.

9. I ricorrenti A.A., C.C. e B.B. hanno depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

9.1 A.A. dichiarava nella stessa memoria di aver definito mediante la c.d. rottamazione i carichi esattoriali derivanti a lei intestati per Irpef quanto alla quota delle sanzioni e per un terzo delle addizionali e depositava le dichiarazioni ex art. 1 , comma 231, e ss L. 197/2022 .

10. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 02/10/2024; nella medesima sede la difesa di A.A. ha chiesto dichiararsi l'estinzione parziale del giudizio per cessata materia del contendere, riferita solo alla medesima ricorrente, in relazione alla pretesa tributaria iscritta provvisoriamente sul ruolo esattoriale recato dalla cartella (Omissis), corrispondente alla pretesa tributaria a titolo di sanzioni Irpef e, per un terzo, a titolo di imposte addizionali all'Irpef - anni 2001-2002-2003 - con compensazione delle spese di lite. La ricorrente ha precisato "che rimane oggetto di contestazione l'asserita qualifica di gerente e di socia di Eclissy e la pretesa svolta nei confronti della sig.ra A.A. a titolo di Irpef, non oggetto di rottamazione".

Motivi della decisione 1. Occorre, in primo luogo, considerare che come già rilevato A.A. ha chiesto dichiararsi l'estinzione parziale del giudizio per cessata materia del contendere, riferita solo alla medesima ricorrente, in relazione alla pretesa tributaria iscritta provvisoriamente sul ruolo esattoriale recato dalla cartella (Omissis), corrispondente alla pretesa tributaria a titolo di sanzioni Irpef e, per un terzo, a titolo di imposte addizionali all'Irpef - anni 2001-2002-2003 - con compensazione delle spese di lite. In proposito la ricorrente ha dedotto e dimostrato di avere presentato istanza per la rottamazione e, di seguito, di avere effettuato i pagamenti previsti. Sul punto ha concordato in udienza l'Avvocatura dello Stato per l'Agenzia delle Entrate chiedendo dichiararsi cessata la materia del contendere negli stessi limiti indicati dalla ricorrente A.A.

La Corte, verificata la documentazione allegata all'istanza, dispone in conformità.

2. Con il primo motivo di ricorso i contribuenti deducono la nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 36 , comma 2, n. 4, D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 , dell' art. 132 , primo comma, n. 4), cod. proc. civ., e 156, secondo comma, cod. proc. civ. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. Secondo i ricorrenti nella sentenza impugnata difetterebbe una motivazione plausibile circa la conclusione degli elementi che - per gli atti impositivi - giustificerebbero la qualità di soci della società attribuita alle persone fisiche e la conseguente responsabilità per i debiti tributari della società.

2.1. Il motivo è infondato. La motivazione della sentenza parte dalla considerazione secondo la quale, alla luce dell'accertamento e della documentazione raccolta dall'Ufficio, è dimostrata che l'Associazione svolgeva attività di impresa:

tanto per la pluralità di sedi utilizzate, per il tipo di servizi offerti (salone di bellezza, estetica, solarium), per i prezzi praticati al pubblico. Per questa via la sentenza ritiene dimostrata la natura fittizia della associazione. Secondo la sentenza impugnata, l'accertamento è fondato su solide giustificazioni anche quanto alla qualità di soci attribuita alle persone fisiche parte del presente giudizio. Dette persone fisiche erano associate della associazione, erano i fondatori della stessa associazione, non hanno dimostrato di averla lasciata e hanno agito compiendo atti di gestione, pagando affitti in contanti. La motivazione è sintetica ma rinvia legittimamente alle risultanze dell'atto di accertamento, alle argomentazioni della difesa erariale e, comunque, collega la natura dell'ente, piegato a finalità imprenditoriali dissimulate, la posizione formale dei ricorrenti nella associazione e la concreta rilevanza degli atti di gestione compiuti.

Per questa via, la motivazione assolve al minimo costituzionale e, a giudizio del Collegio, non è affetta dalla dedotta nullità.

3. Con il secondo motivo di ricorso la difesa dei contribuenti deduce la nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 112 cod. proc. civ. nonché dell' art. 56 D.Lgs. 546/1992 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4), cod. proc. civ.. Secondo il ricorso la Commissione tributaria regionale avrebbe pronunciato sulla responsabilità dei ricorrenti in ragione di argomenti non ritualmente dedotti e non presenti nell'accertamento, in altre parole extra petita. Secondo l'impugnazione l'atto impositivo coinvolgeva i ricorrenti perché fondatori della associazione ma non riferiva di atti gestori loro riferibili.

L'Agenzia delle Entrate fondava la pretesa erariale solo sull'atto costitutivo dell'associazione e solo di seguito e in sede giudiziale si sarebbero dedotti atti di gestione.

3.1. Il motivo è infondato, l'accertamento cita e valorizza gli elementi già esaminati sub. 2.1. compresi gli atti gestori compiuti dai ricorrenti. Per definire i fatti oggetto del giudizio, non assumono, poi, rilievo decisivo le argomentazioni spese in giudizio dalla difesa erariale, ma gli elementi posti a fondamento dell'atto di accertamento e questo valorizzava la posizione formale dei fondatori in seno alla associazione, la natura imprenditoriale dell'attività svolta che rendeva fittizio lo schema associativo e faceva emergere finalità di lucro e natura societaria, i rapporti tra i soci, legati da parentela e stretti rapporti economici anche successivi agli anni in contestazione e, infine, da concreti atti di gestione dell'attività imprenditoriale, con conseguente responsabilità per i debiti nascenti dall'accertamento reddituale. In tale prospettiva la motivazione della sentenza va esente da censure e l'operazione condotta dalla Commissione tributaria regionale rientra nei limiti dei poteri attribuiti al giudice tributario.

Si consideri l'orientamento di questa Corte secondo il quale: "in tema di procedimento tributario, - come in quello civile, non sussistendo sul punto preclusione di compatibilità - l'applicazione del principio iura novit curia fa salva la possibilità-doverosità per il giudice di dare una diversa qualificazione giuridica ai fatti ed ai rapporti dedotti in lite nonché all'azione esercitata in causa, ricercando, a tal fine, le norme giuridiche applicabili alla vicenda descritta in giudizio e ponendo a fondamento della sua decisione disposizioni e principi di diritto eventualmente anche diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti, con il solo limite dell'immutazione della fattispecie da cui conseguirebbe la violazione del principio di correlazione tra il chiesto ed il pronunciato" (Cass. 11/05/2017, n. 11629).

4. Con il terzo motivo di ricorso la difesa dei contribuenti deduce violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2727 - 2729 cod. civ., degli articoli 38 e 41-bis D.P.R. 29/09/1973, n. 600 nonché degli artt. 54 ss D.P.R. 26/10/1972, n. 633 , art 38 cod. civ. e 2697 cod. civ. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ.

I ricorrenti lamentano la falsa applicazione delle regole sulla prova per presunzioni nella quale sarebbe incorsa la sentenza impugnata non essendo sorretto l'accertamento da elementi gravi precisi e concordanti e non risultano provata alcuna attività gestoria, non potendo rilevare in tal senso sporadici atti di pagamento dei canoni di locazione, atteso che ben avrebbero potuto pagare un affitto per mera cortesia all'amministratore oppure proprio perché legati da rapporti di parentela.

4.1. Con il quarto motivo di ricorso la difesa dei ricorrenti deduce la nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 112 cod. proc. civ., nonché dell' art. 56 D.Lgs. 546/1992 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4) cod. proc. civ. In particolare il ricorso lamenta l'omessa pronuncia quanto alla richiesta di annullamento dell'imposta Irpef sulle persone fisiche legata alla riqualificazione dell'ente quale soggetto societario e all'applicazione dell' art. 5 t.u.i.r.

Secondo i ricorrenti l'associazione all'origine della vicenda non poteva qualificarsi come una società di fatto e dunque non poteva applicarsi l'imputazione dei redditi ai soci per trasparenza; occorre la prova che i ricorrenti si fossero presentati a terzi come gestori dell'attività della associazione.

4.2. I motivi terzo e quarto possono essere esaminati congiuntamente perché logicamente connessi atteso che riguardano il ragionamento probatorio seguito dalla Commissione tributaria regionale circa il coinvolgimento dei ricorrenti nella attività imprenditoriale e gestoria e le conseguenze giuridiche tratte dalla sentenza in termini di qualificazione.

4.3. I motivi terzo e quarto del ricorso sono infondati. La sentenza valorizza la qualità di fondatori della associazione degli odierni ricorrenti, i legami di parentela e solidarietà economica che si sono manifestati nel contesto dell'accertamento e delle attività economiche svolte insieme e in via successiva e, infine, la gestione da parte di questi di attività negoziali con rilievo esterno, quali il pagamento dei canoni di locazione dei centri estetici; si tratta, dunque, di elementi di carattere sia formale sia sostanziale. L'accertamento della ricorrenza di tali elementi istruttori appartiene alla valutazione del merito sottratta al giudizio di legittimità di questa Corte; ciò che appare decisivo rilevare è che la motivazione della sentenza si fonda su di un ragionamento probatorio corretto che valorizza elementi gravi, precisi e concordanti. Sotto il profilo della qualificazione giuridica dei fatti emersi, la sentenza è, poi, conforme al principio di diritto più volte affermato dalla Corte, secondo il quale: "in tema di enti collettivi non societari costituiti nella forma dell'associazione non riconosciuta, la perdita della natura decommercializzata dell'attività esercitata e la conseguente qualificazione commerciale della stessa comportano che l'ente collettivo va qualificato alla stregua di una società di fatto se la predetta attività è svolta in comune da più associati, ai quali si applica, come ai soci, il regime di trasparenza" Cass. 11/01/2023, n. 546).

5. Il ricorso va, allora, integralmente respinto. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. dichiara l'estinzione parziale del giudizio per cessata materia del contendere, con riferimento alla ricorrente A.A., in relazione alla sola pretesa tributaria iscritta provvisoriamente sul ruolo esattoriale recato dalla cartella (Omissis), corrispondente alla pretesa tributaria a titolo di sanzioni Irpef e, per un terzo, a titolo di imposte addizionali all'Iperf - anni 2001-2002-2003; quanto al medesimo rapporto processuale le spese rimangono a carico delle parti che le hanno sostenute;

rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.000,00 (settemila) a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito;

ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115/2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, 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