

Cassazione civile Sez. V, Sentenza 6 novembre 2013, n. 24898

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente -

Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere -

Dott. CIGNA Mario - Consigliere -

Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere -

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

ASSOCIAZIONE POLISPORTIVA IL MARE 1, in persona del legale commerciale rappresentante B.R.,
rappresentato e difeso dall'avv. Castellani Glauco ed elettivamente domiciliato in Roma presso l'avv. Paolo
Fiorilli in via Cola di Rienzo n. 180;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma in via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia n. 63/10/07, depositata il
4 settembre 2007;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13 febbraio 2013 dal Relatore Cons. Antonio
Greco;

udito l'avv. Paolo Fiorilli per la ricorrente;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per l'improponibilità del ricorso, in subordine per l'inammissibilità, ed in estremo subordine per il rigetto dei motivi da 1 a 5.

Svolgimento del processo

L'Associazione Polisportiva IL MARE 1, con sede in Pordenone, propone ricorso per cassazione, sulla base di sei motivi, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia che, rigettandone l'appello, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento con il quale per l'anno 1998, veniva ricostruito in via induttiva il reddito e determinata una maggiore IRPEG, una maggiore IRAP ed una maggiore IVA, con l'irrogazione di sanzioni, essendo stato riconosciuto lo svolgimento di attività commerciale, in difetto delle prescritte scritture contabili, e non quello di attività associativa senza fini di lucro per la gestione di impianti sportivi, in particolare palestre, con servizi annessi, compreso quello di bar.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la ricorrente, denunciando violazione di legge, si duole di non essere stato convocato pur avendo richiesto, dopo la notificazione del verbale di constatazione e prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, l'instaurazione del contraddittorio ai fini dell'accertamento con adesione, e si duole che non sia stato emesso un provvedimento di diniego della "istanza di archiviazione" del processo verbale di constatazione presentata prima dell'emissione dell'atto impositivo poi impugnato.

Il rilievo è privo di pregio, atteso che, come chiarito dalle sezioni unite di questa Corte (Cass. 17 febbraio 2010, n. 3676) "in tema di accertamento con adesione, la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza D.Lgs. 16 giugno 1997, n. 218, ex art. 6, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge". "Nessuna norma impone in via generale l'obbligo di previa convocazione prima dell'accertamento, sia perchè non subisce pregiudizi il diritto di difesa del contribuente, che può essere esercitato non solo nella fase contenziosa, ma anche subito dopo l'accertamento, mediante la procedura di definizione con adesione, durante la quale sono sospesi il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento, il termine per eseguire il pagamento dell'imposta e la stessa iscrizione a ruolo delle somme liquidate, così da consentire al contribuente di fornire dati ed informazioni al fine di sollecitare l'attivazione dei poteri di autotutela della P.A." (Cass. n. 14026 del 2012).

Quanto alla irrituale istanza di revoca (o di "archiviazione", secondo la contribuente) del verbale di constatazione, il quale è atto, di natura istruttoria, interno al procedimento che si conclude con l'emissione dell'atto impositivo, e perciò autonomamente non impugnabile, ad essa l'ufficio ha nella specie dato riscontro con la notifica dell'avviso di accertamento.

Con il secondo ed il terzo motivo assume, denunciando, rispettivamente, violazione di legge e vizio di motivazione, che il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 86 (tuir) imporrebbe la regola generale della qualificazione dell'ente come commerciale o non sulla base dell'atto costitutivo ovvero dello statuto, con onere a carico dell'ufficio di fornire la prova contraria.

Il secondo motivo è infondato, mentre il terzo è inammissibile perchè non corredato del "momento di sintesi", come prescritto dall'art. 366 bis cod. proc. civ..

Gli enti di tipo associativo possono infatti godere del trattamento agevolato previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 (in materia di IRPEG) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 (in materia di IVA) - come modificati, con evidente finalità antielusiva, dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 5 - a condizione non solo dell'inserimento, negli loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate nell'art. 5 del D.Lgs. n. 460 cit., "ma anche dell'accertamento -effettuato dal giudice di merito con congrua motivazione - che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse: in applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza appellata che aveva riconosciuto il trattamento agevolato ad un'associazione sportiva dilettantistica, sulla sola scorta dell'accertata appartenenza ad una delle categorie previste dalle citate disposizioni e della conformità dello statuto alle norme stabilite per il riconoscimento della relativa qualifica" (Cass. n. 11456 del 2010).

Questa Corte ha in passato ripetutamente affermato che con riguardo all'IRPEG, "gli enti di tipo associativo non godono di uno "status" di "extrafiscalità", che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fini di lucro - come si evince dal testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 111, comma 2 (nel testo applicabile nella specie, "ratione temporis") - svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale. Il disposto dell'art. 111, comma 1, del citato testo unico - in forza del quale le attività svolte dagli enti associativi a favore degli associati non sono considerate commerciali e le quote associative non concorrono a formare il reddito complessivo - costituisce d'altro canto una deroga alla disciplina generale, fissata dagli artt. 86 e 87 del testo unico, secondo la quale l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche: con la conseguenza che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 cod. civ.: sulla base degli enunciati principi, la S.C. ha ritenuto immune da censura la sentenza impugnata, che aveva considerato recuperabili a tassazione, come redditi di impresa, i proventi conseguiti da una associazione sportiva, rilevando come, di fronte all'affermazione - contenuta nella sentenza stessa - secondo cui, alla stregua delle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti, i "soci" della palestra da essa gestita venivano di fatto trattati come semplici clienti di un imprenditore, sarebbe spettato all'associazione ricorrente fornire la prova contraria della natura non commerciale dell'attività svolta, prova che non poteva essere desunta dal solo statuto sociale, attestante l'assenza del fine di lucro" (Cass. n. 22598 e n. 16032 del 2005, n. 8623 del 2012).

Di tali principi il giudice d'appello ha fatto buon governo, sottolineando, quanto alla prova offerta dalla contribuente, che "gli elementi richiamati dal ricorrente a sostegno della tesi della non assoggettabilità al tributo, non essendo lo stesso società commerciale, siano stati assolutamente insufficienti allo scopo, estrinsecandosi, in ultima analisi, al richiamo allo statuto, ignorando i principi chiaramente richiesti dalla Cassazione sull'onere della prova".

Con il quarto motivo sostiene che i parametri potrebbero, ai sensi della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181, essere utilizzati solamente nell'ambito dell'accertamento previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, e che per la legittimità della loro applicazione l'ufficio dovrebbe provare, anche in via presuntiva, il presupposto della rettifica, ovvero la almeno teorica esistenza di ricavi non documentati, prima e a prescindere dalla loro quantificazione.

Il motivo è infondato, in quanto l'ufficio, ravvisato nella associazione lo svolgimento di attività commerciale, rilevata la mancata tenuta delle scritture contabili obbligatorie per le società con fine di lucro, ha proceduto all'accertamento induttivo ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, lett. c), che abilita a determinare "il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere del tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma".

Con il quinto ed il sesto motivo la ricorrente denuncia vizio di motivazione.

I motivi sono inammissibili, in quanto la loro illustrazione non è seguita dal "momento di sintesi" prescritto per la denuncia del vizio di motivazione dall'art. 366 bis cod. proc. civ..

In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la contribuente al pagamento delle spese del giudizio, liquidate in Euro 8.000, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 13 febbraio 2013.

Depositato in Cancelleria il 6 novembre 2013