

Civile Sent. Sez. 5 Num. 8854 Anno 2016

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 04/05/2016

SENTENZA

284
2016

7h

sul ricorso iscritto al numero 27972 del ruolo generale dell'anno 2012, proposto *da*

Associazione sportiva Mamiani fitness & squash, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del ricorso, dagli avvocati Claudio Lucisano e Natale Mangano, elettivamente domiciliatosi presso lo studio del primo in Roma, alla via Crescenzo, n. 91;

- ricorrente-

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, domiciliatosi in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, presso gli uffici dell'Avvocatura generale dello Stato, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte, sezione 22, depositata in data 16 aprile 2012, n. 24/22/12; udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 1 marzo 2016 dal consigliere Angelina-Maria Perrino; uditi per l'associazione l'avv. Claudio Lucisano e per l'Agenzia l'avvocato dello Stato Pietro Garofoli; udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Umberto De Augustinis, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto.

In esito a verifica contabile l'Agenzia delle entrate ha notificato all'Associazione sportiva Mamiani fitness & squash un avviso, col quale ne ha affermato la natura d'impresa commerciale e non già di associazione privata dilettantistica, sostenendo per conseguenza che le prestazioni da essa rese lo fossero nell'esercizio dell'attività d'impresa, in quanto tali soggette agli obblighi di fatturazione e di dichiarazione ai fini iva.

In base a questa premessa, l'ufficio ha accertato per l'anno d'imposta 2004 l'importo complessivo dei ricavi sommando a quelli annotati sul registro dei corrispettivi, tenuto meccanicamente e riportante gli incassi giornalieri derivanti dagli abbonamenti e dagli ingressi gli importi annotati sulle schede d'iscrizione, sottoscritte dagli utilizzatori degli impianti e non annotati nel registro dei corrispettivi. Inoltre, ha determinato il reddito ai fini dell'irpeg e la base imponibile rilevante per l'irap in base ai documenti rinvenuti, in maniera induttiva, giacché non era stato installato il misuratore fiscale, non erano stati rilasciati scontrini o ricevute fiscali, non era stato adempiuto alcun obbligo di dichiarazione dell'iva.

L'Associazione ha impugnato l'avviso, ottenendo un parziale successo in primo grado, ossia lo scorporo dell'iva dal totale dei ricavi e

la detrazione dell'iva sugli acquisti, mentre il giudice d'appello, oltre a respingere il gravame della contribuente, ha accolto l'appello incidentale ~~del~~ dell'ufficio.

In particolare, la Commissione tributaria regionale ha considerato che la contribuente, avendo omesso gli adempimenti concernenti l'iva, non abbia titolo per scorporare l'imposta dai ricavi accertati, né per detrarla per gli acquisti compiuti.

Ricorre la società per ottenere la cassazione della sentenza, che affida a quattro motivi; l'Agenzia replica con controricorso.

Diritto.

1.- Col *secondo motivo di ricorso*, l'esame del quale deve precedere per priorità logica quello dei restanti, l'Associazione lamenta, ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione degli art. 39, secondo comma, lettere a), c) e d) del d.P.R. 600/73 e 55, primo comma, del d.P.R. 633/72, là dove il giudice d'appello ha ritenuto legittimamente svolto l'accertamento induttivo, benchè si fosse al cospetto di una contabilità regolarmente tenuta.

Il motivo è inammissibile, perchè non è congruente col deciso.

Per un verso, la regolarità della contabilità è esclusa dalla Commissione, là dove ragguaglia la legittimità dell'accertamento induttivo al rinvenimento di documentazione extracontabile, ossia il <<...registro delle iscrizioni che, in mancanza di regolari registrazioni delle entrate, ha consentito una ragionevolmente completa verifica>>, al cospetto di <<...una documentazione contabile nella migliore delle ipotesi lacunosa>>. Si consideri, al riguardo, che tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c. vanno compresi, ai fini fiscali, tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione

patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta (tra varie, Cass. 24 settembre 2014, n. 20094)

-Per altro verso è pacifico –e comunque accertato dal giudice d'appello- che l'Associazione non abbia in alcun modo adempiuto i propri obblighi di dichiarazione dell'iva, nonché che, in relazione agli importi il cui incasso è scaturito dalle schede di iscrizione delle quali si discute, non sia stata emessa fattura alcuna. Sul punto, il primo comma dell'art. 55 del d.P.R. 633/72 ^{consente} contempla l'accertamento induttivo giustappunto <<se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale>> ed il n. 2 del successivo secondo comma estende l'applicazione della disposizione del primo <<quando dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha emesso le fatture per una parte rilevante delle operazioni...>>.

2.- Anche il *primo motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, comma 1, n. 5, ^{c.p.c.} col quale l'Associazione si duole dell'omesso esame circa il fatto controverso e decisivo che non sempre il corrispettivo indicato dalle schede d'iscrizione è stato pagato dall'associato, è infondato, perché privo del requisito della decisività.

Le sezioni unite hanno, pure di recente (Cass., sez. un., 25 ottobre 2013, n. 24148), ribadito che la motivazione omessa o insufficiente è configurabile qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, là dove la ricorrente si è limitata ad allegare che <<possa non esserci alcuna corrispondenza fra gli incassi e le schede di iscrizione>>, senza specificare in quali casi tale mancanza di corrispondenza vi sia effettivamente stata.

3.- *Col terzo motivo di ricorso*, la contribuente si duole, ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., della violazione o falsa applicazione dell'art. 55

del d.P.R. 633/72 e dell'art. 5, primo comma, del d.lgs. 471/97, là dove il giudice d'appello ha escluso la detraibilità dell'iva a credito risultante dai ricavi accertati, senza considerare che l'omessa presentazione delle liquidazioni periodiche era giustificata dalla tenuta di una contabilità propria di un'associazione sportiva dilettantistica e non già sorretta dalla volontà di evadere o comunque di non osservare la legge –*terzo motivo*.

Sul punto v'è già stata risposta della Corte, la quale ha stabilito che, in tema di iva ed ai fini della determinazione dell'imponibile in via induttiva, nel caso di mancata presentazione della dichiarazione annuale, l'art. 55 del d.P.R. 633/72, il quale ha carattere sanzionatorio dell'obbligo di presentare tale dichiarazione, consente di computare in detrazione (oltre ai versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente) solo le imposte, detraibili ai sensi dell'art. 19 d.p.r. cit., che risultino dalle dichiarazioni mensili e trimestrali (Cass., ord. 26 gennaio 2015, n. 1422, che riprende 24 luglio 1991, n. 8265).

3.1.- Ad ogni modo, non si può pervenire a conclusioni diverse facendo leva sulla giurisprudenza comunitaria, che pure l'Associazione invoca in ricorso.

La Corte di giustizia, con la sentenza 11 dicembre 2014, causa C-590/13, *Idexx Laboratoires Italia*, ha statuito che gli artt. 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della direttiva 77/388/Cee, come modificati, devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, «*in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale*», non può determinare la perdita del diritto medesimo (conformi, sulla rilevanza formale e non sostanziale degli obblighi di registrazione, Cass. 5072/15, che ha definito la vicenda *Idexx*, nonché 7576/15, 7577/15, 7871/15; 7872/15; 14767/15).

I requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione del diritto, la sua insorgenza, insomma (punto 41 della sentenza *Idexx*), e consistono nelle circostanze che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (punto 43).

Gli obblighi formali, invece, disciplinano le modalità ed il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA e consistono negli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione previsti dagli artt. 18 e 22 della sesta direttiva, ivi compreso l'obbligo per il soggetto passivo di presentare una dichiarazione entro il termine stabilito dagli Stati membri, ai sensi della lettera a) del paragrafo 4 del citato art. 22 (punto 42 della sentenza).

La Corte di giustizia, nell'affermare il carattere formale dei predetti obblighi, ha ritenuto che il loro mancato rispetto non incide sulla detraibilità dell'imposta, fatta salva l'ipotesi in cui la loro violazione comporti l'impossibilità di fornire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (vedi anche Corte giust. 12 luglio 2012, *EMS - Bulgaria Transport*, C-284/11).

Ciò posto, la Corte basandosi su quanto esposto nell'ordinanza di rimessione, e cioè sulla circostanza che l'amministrazione finanziaria "*disponeva di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali*", ha affermato che in tal caso (ossia in presenza di circostanze analoghe a quelle ora dette o ad esse equivalenti sotto il profilo della funzionalità della possibilità di accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali per il diritto a detrazione) il diritto a detrazione può essere validamente esercitato dal

contribuente, anche se il medesimo ha violato gli obblighi stabiliti dagli artt. 18, par. 1, lett. d) e 22 della direttiva 77/388/CE.

La pronuncia, quindi, non preclude che in altre situazioni si pervenga a esiti opposti in virtù della ridondanza sul versante sostanziale delle violazioni formali: *<<diversa può essere la soluzione se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 71 e giurisprudenza ivi citata)>>* (punto 39).

3.2.- Ed è giustappunto questo il caso che ricorre nella fattispecie, come si evince dalle stesse difese spese dall'Associazione.

La circostanza, da questa evidenziata e sul quale ha calibrato il *primo motivo di ricorso*, che non sempre i corrispettivi riportati nelle schede d'iscrizione –unici documenti dai quali emergeva il compimento di tali operazioni imponibili- sono stati versati evidenzia incontrovertibilmente ostacoli all'attività di controllo dell'ufficio, in considerazione del fatto che *<<le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo>>* (art. 6, terzo comma, del d.P.R. 633/72).

4.- Col *quarto motivo di ricorso*, anch'esso proposto ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., l'associazione si duole della violazione o falsa applicazione degli art. 13, primo comma e 18, primo comma, del d.P.R. 633/72, reputando che ~~là dove~~ ^{1^a dove} il giudice d'appello, ha escluso la possibilità di scorporare l'iva a debito dai ricavi accertati, ha snaturato la neutralità dell'imposta.

La censura è infondata, in considerazione dell'accertamento contenuto in sentenza riguardante l'omissione di ogni *<<adempimento connesso al tributo in esame>>* .

Il che esclude che l'importo dell'imposta sia stato incorporato nel prezzo delle operazioni specifiche a valle, ossia nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nell'ambito delle sue attività economiche (Corte giust. 29 ottobre 2009, C-29/08, SKF, punto 60; Corte giust. 16 febbraio 2012, causa C-118/11, Eon Aset Menidjunt o.o.d, punto 48).

A dispetto di quel che sostiene la contribuente col suo quarto motivo, dunque, è giustappunto la caratteristica di neutralità dell'iva ad escludere la fondatezza della sua censura: il regime dell'iva è difatti volto a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'imposta dovuta o versata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, al fine di garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. Il che significa che qualora l'iva non sia stata applicata, essa non può essere scorporata.

In questo contesto, la buona fede invocata a proposito della configurazione dell'associazione come ente privato dilettantistico è del tutto irrilevante.

6.- Ne consegue il rigetto del ricorso.

Le spese seguono la soccombenza.

per questi motivi

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la contribuente a rifondere le spese, liquidate in euro 9000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 1^o marzo 2016.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL - 4 MAG 2016

Corte di Cassazione - copia non ufficiale