

Cass. 9.2.2023 n. 3901

ORDINANZA

Sul ricorso n. [Omissis], proposto da:

ALFA ASSOCIAZIONE in liquidazione, cf. [Omissis] in persona del legale rappresentante liquidatore p.t., D.P. A. cf. [Omissis], D.P. Al. N., cf. [Omissis], D.P. E. S., cf. [Omissis], D.P. M. C., cf. [Omissis] elettivamente domiciliata in Roma, [Omissis], presso lo studio dell'avv. [Omissis]; rappresentata e difesa dall'avv. [Omissis]

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf [Omissis] in persona del Direttore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende -

Controricorrente Avverso la sentenza n. 5733/11/2014 della Commissione tributaria della Lombardia, depositata il 25.12.2014;

[Omissis]

Rilevato che

Alla associazione e agli eredi del rappresentante legale dell'ente C.P.S., fu notificato l'avviso d'accertamento con cui, relativamente all'anno d'imposta 2007, l'Agenzia delle entrate rideterminò gli importi ai fini Ires, Irap ed Iva, chiedendo il pagamento ai maggiori imposte con sanzioni.

L'atto impositivo era seguito alla verifica e al processo vertente constatazione, con cui era stata contestata la natura associativa non commerciale dell'ente-prevista dall'art. 148 dei DPR 22 dicembre 1986 n. 917- con conseguente esclusione delle agevolazioni fiscali e ricalcolo degli elementi attivi e passivi, nonché presunte entrate non e non contabilizzate.

Nello specifico fu contestata la percezione di un contributo erogato dalla BETA, ritenuto a fondo perduto dalla associazione, che l'Amministrazione finanziaria considerò invece quale corrispettivo di un contratto di sponsorizzazione; furono inoltre ripresi ad imponibile ricavi non contabilizzati e non dichiarati, in violazione dell'art. 33 del DPR n. 917 del 1986, nonché costi ritenuti indeducibili, in violazione dell'art. 109 del medesimo DPR.

L'ente e gli eredi impugnarono l'avviso d'accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, che con sentenza n. 373/15/2013 ne accolse le ragioni. L'appello introdotto dall'Agenzia delle entrate fu a sua volta accolto, in riforma della decisione di primo grado con la sentenza n. 6738/11/2014 ora impugnata. Il giudice regionale, dopo aver riunito i ricorsi proposti avverso la medesima pronuncia, ha ritenuto che il contributo fosse il corrispettivo di un rapporto negoziale da inquadrare con i contratti di sponsorizzazione, costituendo pertanto quel provento da entrata di natura commerciale. Da ciò e da altre

rilevate irregolarità formali desunse l'insussistenza dei requisiti formali e sostanziali per il godimento delle agevolazioni fiscali, previste per gli enti associativi. Riconobbe anche la mancata dichiarazione di sopravvenienze, così come la mancata allegazione di documentazione idonea a dimostrare altri costi disconnessione dall'ufficio.

L'ente ha censurato la sentenza, di cui ha chiesto la cassazione affidandosi a quattro motivi, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Nell'adunanza camerale del novembre 2022 la causa è stata discussa e decisa. I contribuenti, che nelle more del giudizio hanno nominato un nuovo difensore ritualmente costituitosi, hanno depositato memoria ai sensi dell'art. 380 bis-1 c.p.c.

Considerato che

Con il primo motivo i ricorrenti danno denunciato la violazione e falsa applicazione degli artt. 1173, 1321, 1987 e 1989 del c.c., nonché dell'art. 3, comma 1, del DPR 29 settembre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., quanto alla interpretazione del rapporto insorto tra la Fondazione Beta e l'associazione, secondo cui, nella prospettazione dell'ufficio condivisa nella sentenza, alla promessa della prima di erogazione di un contributo, condizionata alla celebrazione di specifici eventi, sarebbero seguite obbligazioni a carico della seconda, aventi ad oggetto obblighi di fare e pertanto prestazioni di servizi a favore della Fondazione, rilevanti ai fini Iva.

I ricorrenti contestano la ricostruzione del rapporto, negando che tra le parti sia intercorso un negozio qualificabile come contratto, insistendo nella collocazione dell'erogazione del contributo nell'alveo promessa unilaterale, condizionata al verificarsi di alcuni eventi culturali organizzati dall'associazione.

Il motivo è inammissibile.

Il giudice d'appello ha ritenuto che il rapporto insorto tra la Fondazione Beta e l'associazione non consisteva nella mera promessa unilaterale di erogare un contributo di € 150.000,00, bensì si inquadrava in un rapporto negoziale, tratteggiato dall'assunzione di specifiche obbligazioni in capo alla associazione, e in particolare la predisposizione della rendicontazione delle spese, che la beneficiaria avrebbe sostenuto con j. contribuì l'organizzazione di eventi culturali, e dalla pubblicità che l'associazione stessa si impegnava ad assicurare -in occasione degli eventi - alla Fondazione per il sostegno economico ricevuto. Ha pertanto qualificato come contratto di sponsorizzazione il rapporto tra le parti, con natura commerciale e conseguente obbligo di assoggettamento del corrispettivo ad Iva.

Si tratta di un accertamento in fatto della volontà dei contraenti, la cui collocazione nel contratto di sponsorizzazione operata dal giudice d'appello non evidenzia violazioni di regole ermeneutiche nell'interpretazione del rapporto, peraltro neppure denunciate, tante meno può essere criticata alla luce delle norme espressamente invocate con il motivo di ricorso, che danno per acquisito un presupposto logico in realtà inesistente, ossia la qualificazione del rapporto tra le promesse unilaterali. Manca poi del tutto la possibilità di ricondurre la critica nell'alveo del vizio di motivazione mancando la denuncia dell'omesso esame di un fatto decisivo e oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. (cfr. Cass., 4 aprile 2022, n. 10745). Ne discende l'inammissibilità del motivo.

Con il secondo motivo i ricorrenti denunciano la nullità della sentenza per motivazione apparente, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c., e in subordine la violazione e falsa applicazione dell'art. 88, comma 1, e 109, comma 1 del DPR 22 dicembre 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., quanto alla conferma della ripresa a tassazione della sopravvenienza attiva dell'imposto di € 60.000,00, che si assume non essere stata contabilizzata.

Nella sentenza si afferma che "le disposizioni di legge inoltre prevedono che un soggetto che non riceve fattura entro quattro mesi dall'effettuazione di una operazione deve presentare entro trenta giorni autofattura all'Agenzia delle Entrate competente per regolarizzare il costo dedotto. Nel caso di specie l'associazione non ha provveduto in tal senso e ciò è rilevabile dal fatto che tanto nel bilancio di apertura quanto in quello di chiusura è presente la voce "fatture da ricevere" per pari importo di Euro 60.000 e che lo stesso conto nel corso dell'anno non presenta movimentazioni».

Dalla lettura del testo della pronuncia, così come riportato, è certamente da escludersi che la motivazione sia inesistente perchè meramente apparente. Sussiste motivazione apparente, - ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare se quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonché quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina almeno chiara e sufficiente sul piano logico giuridico, tale da permettere un adeguato controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento (Cass. Sez. U, 3 novembre 2016, n. 22232; cfr. anche 23 maggio 2019, n. 13977; 1 marzo 2022, n. 6758). Nel caso di specie il collegio regionale ha spiegato sia pur sinteticamente le ragioni della sua statuizione sul punto, così che deve escludersi il radicale vizio di nullità della sentenza.

È invece fondata la denuncia di errore di diritto in cui è incorsa la Commissione regionale nel collocare quell'importo tra le sopravvenienze attive non dichiarate nel 2007, così come contestato dall'Amministrazione finanziaria.

In tema di imposte sui redditi d'impresa, la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente enunciato che la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, ai sensi dell'art. 88, comma 1, del DPR n. 917 del 1986, si realizza in tutti i casi in cui una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza (da ultimo, Cass., 9 agosto 2022, n. 24580; cfr. inoltre 23 gennaio 2020, n. 1508; 22 settembre 2006, n. 20543). Dunque è il requisito della certezza della estinzione di una posizione debitoria a identificare la sopravvenienza attiva e l'anno di imputazione.

Si è peraltro chiarito, anche in dottrina, che la sopravvenienza debba avere per presupposto un'operazione rilevante ai fini delle imposte sui redditi, intendendosi per rilevante anche la cancellazione di un debito, ad esempio per remissione, che certamente modifica l'oggetto di una obbligazione incidendo sulla posta, così trasformata in un "provento fiscalmente rilevante". Deve inoltre trattarsi di poste di competenza di esercizi precedenti, perché se diversamente l'evento modificativo ed estintivo della posizione debitoria si realizza in corso d'anno, ciò costituirebbe semplicemente una modifica rilevante ai fini della formazione del reddito d'impresa dell'anno medesimo, senza la necessità di configurare sopravvenienze.

Si è peraltro avvertito che la sopravvenienza non può mai coincidere con un errore da correggere, perché in tal caso non sarebbero derogabili i principi di competenza, così che, al contrario, quella correzione deve assumere rilevanza nell'anno d'imposta in cui l'errore è stato commesso e non in quello in cui l'errore viene corretto. Ciò d'altronde vale anche per le cd. passività fittizie, di cui se ne dichiara la sopravvenuta insussistenza e che, per essere fittizie, non possono costituire sopravvenienze nell'anno in cui vengono dichiarate, altrimenti riservando alla discrezionalità del contribuente mediante l'eliminazione di un componente negativo (dichiarato in un anno) e l'insorgenza di un componente positivo (nell'anno della dichiarazione), la possibilità di modificare le poste contabili di bilancio, pur fittizie (cfr Cass. 2 agosto 2017, n. 19219). Le conclusioni non mutano neppure se la fittizietà venga accertata in una annualità successiva a quella in cui risultano dichiarate e registrate in bilancio, altrimenti dovendosi riconoscere una dilatazione dei termini di decadenza dal potere d'accertamento dell'amministrazione oltre i limiti legali.

Ebbene, nel caso di specie l'unico elemento da cui la sopravvenienza è stata desunta era la registrazione di "fatture da ricevere" dell'importo di € 60.000,00, tanto nel "bilancio di apertura" quanto "in quello di chiusura".

Dalla immodificazione dell'importo, e dalla mancata autofatturazione, il giudice regionale, aderendo alla prospettazione erariale, ha dedotto un mancato pagamento di quella pasta debitoria, risalente evidentemente al 2006, e la conseguente insorgenza di una sopravvenienza attiva nel 2007, che l'associazione avrebbe omesso di dichiarare.

Senonché l'immodificazione dell'importo delle "fatture a ricevere", tanto meno la mancata autofatturazione, non costituiva affatto un riscontro certo del sopraggiunto venir meno del debito. Mancava cioè il presupposto stesso della sopravvenienza attiva, quale ad esempio la cancellazione del debito, a qualunque titolo. Né risulta che l'Amministrazione finanziaria avesse in qualche modo indicato quale operazione rilevante fosse intervenuta ai fini delle imposte sul reddito, rispetto ad un debito del 2006 per ritenere sopraggiunto un evento positivo, da ascrivere nel bilancio 2007 come sopravvenienza attiva.

In realtà, sulla base di elementi del tutto irrilevanti ai fini delle poste regolate dall'art. 88 del DPR n. 917 del 1986, un debito iscritto nel 2006 secondo le regole dettate dal comma 1 dell'art. 109 del DPR n. 917, ancorché non ancora pagato, e in assenza di un evento obiettivo di cancellazione della posta passiva, non poteva imputarsi al 2007 quale sopravvenienza attiva.

Se poi la appostazione di un costo-debito nel 2006 fosse stata frutto di un errore o della iscrizione di una passività fittizia, l'accertamento, sempre previa verifica dell'errore o della fittizia iscrizione di una passività, andava indirizzato a quell'esercizio, nel caso di specie al 2006, e non a quello successivo a titolo di sopravvenienza attiva.

Il giudice regionale non si è attenuto ai principi di diritto enunciati, riscontrando erroneamente una sopravvenienza attiva imputabile all'anno d'imposta 2007, laddove di essa ne mancavano i presupposti e comunque, per l'ipotesi che la contabilizzazione di una posta passiva nell'anno 2006 fosse stata frutto di errore o di altro, non avvedendosi che a quest'ultimo anno l'accertamento erariale doveva indirizzarsi.

In conclusione il motivo trova accoglimento e la sentenza in parte qua va cassata, dovendosi affermare che «in tema di sopravvenienze di cui all'art. 88 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, l'iscrizione di un debito tra le passività nell'esercizio di competenza, secondo le regole dettate dall'art. 109, comma 1, del DPR n. 917 del 1986, qualora risulti non ancora assolto in un successivo esercizio, per emergere ad esempio da uno dei registri tenuti ai sensi dell'art. 25 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, non comporta l'automatico riconoscimento ed imputazione di una sopravvenienza attiva, per la quale è invece necessario il sopraggiungere di un evento, in un esercizio successivo a quello di imputazione della passività, che, estinguendo con certezza il costo o il debito registrato nell'esercizio precedente, configuri una posta attiva sopravvenuta. Ne discende anche che l'iscrizione in bilancio di una posta passiva, per errore o perché fittizia, non comporta l'iscrizione di una sopravvenienza attiva nell'esercizio in cui l'errore sia corretto o la fittizietà sia dichiarata o accertata, dovendosi al contrario imputare la rettifica sempre all'esercizio in cui l'iscrizione della componente negativa sia avvenuta per errore o per falsità».

Con il terzo motivo i ricorrenti hanno denunciato la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del DPR n. 917 del 1986, nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., quanto al disconoscimento di costi per difetto di inerenza.

La difesa dei ricorrenti sostiene che con la decisione il giudice d'appello avrebbe erroneamente attribuito alle contribuenti un onere probatorio non spettante in riferimento a costi riferibili a servizi 'necessari' della associazione, per i quali l'inerenza era implicita.

Le pur ampie ragioni esposte nel motivo non colgono nel segno perché la statuizione della commissione regionale è fondata, sinteticamente ma inequivocabilmente, sulla considerazione che, quanto alla prova dei costi ritenuti non documentati, «l'associazione ALFA non ha provveduto a fornire i debiti chiarimenti

richiesti dall'Ufficio e pertanto non ha posto lo stesso nella condizione di effettuare i controlli dovuti inducendo lo stesso pertanto al recupero a tassazione degli stessi».

Ebbene, a prescindere dalle argomentazioni difensive sulla distinzione e conseguente ripartizione dell'onere probatorio tra amministrazione e contribuente in ordine alla inerenza dei costi sostenuti, a seconda che i servizi e i beni acquistati siano necessari all'associazione oppure di non chiara evidenza, tutto quello che emerge è che l'ufficio aveva chiesto chiarimenti e documentazione sui costi dichiarati in bilancio e la contribuente non aveva allegato alcunché.

Ciò esula del tutto dalle argomentazioni giuridiche rappresentate dai contribuenti. Né essi hanno minimamente fatto riferimento alle prove eventualmente allegate nel corso del processo, a dimostrazione della sussistenza stessa dei costi sostenuti e dei beni o servizi acquisiti limitandosi, in questa difesa, al richiamo di alcuni eventi culturali riportati nel processo verbale di constatazione, cui l'atto impositivo fa riferimento.

Tali elementi sono del tutto insufficienti a qualunque valutazione in sede di legittimità.

Il motivo va pertanto rigettato.

Con il quarto motivo i ricorrenti invocano la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, prima comma, n. 4, c.p.c., quanto: a) alla omessa pronuncia in ordine alla individuazione della responsabilità del D. P. per le obbligazioni dell'Associazione ai sensi dell'art. 38 c.c.; b) alla intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni irrogate con l'avviso d'accertamento; c) alla tardività dell'azione dell'Agenzia delle entrate volta a far valere la responsabilità del D.P. ex art. 38 cit.

Il motivo è infondato quanto alle questioni proposte sub a e c, mentre è inammissibile per la questione sub b. E' inammissibile in ordine alla questione relativa alla intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni comminate al legale rappresentante dell'Associazione, D.P. S. (all'epoca, dell'anno d'imposta accertato), perché nel medesimo ricorso si afferma che l'Agenzia delle entrate con le controdeduzioni di primo grado aveva attestato che le sanzioni comminabili al legale rappresentante dell'epoca non si trasmettevano agli eredi, così come peraltro espressamente previsto dall'art. 8 del DLgs. 31 dicembre 1997, n. 472. Ne discende che sul punto manca l'interesse all'azione e, se per errore l'Amministrazione finanziaria abbia inteso o intenda riscuotere le sanzioni dagli eredi, ciò costituisce questione afferente l'esecuzione e i diritti e le ragioni opponibili in fase esecutiva.

Quanto alla questione relativa alla responsabilità solidale dell'allora rappresentante dell'associazione nelle obbligazioni di questa, il motivo è infondato. Ciò sia perché il tenore della decisione assunta dalla commissione regionale è quello di un rigetto implicito delle ragioni addotte dai ricorrenti, sia perché, anche ritenendo che la sentenza sia viziata dall'omessa pronuncia, soccorre il principio elaborato dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto ai suo esame. In tal caso la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonché dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111, secondo comma Cost., ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un error in procedendo, quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratta dell'implicito rigetto della domanda, ad esempio perché erroneamente ritenuta assorbita, e sempre che la questione non richieda ulteriori accertamenti in fatto (Cass., 27 dicembre 2013, n. 28663; 3 agosto 2016 n. 16157; Sez. U. 2 febbraio 2017, n. 7731; cfr. anche Cass., 1 marzo 2019 n. 6145).

Ebbene, nella giurisprudenza di legittimità è consolidato il principio secondo cui in tema di associazioni non riconosciute, per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale ma ex lege, è chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito abbia svolto compiti di amministrazione nel periodo considerato, dovendosi presumere che, quale rappresentante, abbia concorso nelle decisioni volte alla creazione di obbligatori di natura tributaria per conto dell'associazione. (Cass. 22 gennaio 2019, n. 1602; 24 febbraio 2020 n. 4747; 3 marzo 2022, n. 7107; 18 dicembre 2022, n. 36470; cfr. anche 15 ottobre 2010, n. 25650; 9 febbraio 2021, n. 3093).

Ne discende che la responsabilità dell'allora rappresentante dell'associazione, D.P. S., per le obbligazioni fiscali insorte ex lege, doveva essere riconosciuta, senza che potesse dubitarsi della solidarietà del vincolo.

Le conclusioni appena raggiunte assorbono la questione proposta sub c), dovendosi in ogni caso escludere che alla fattispecie trovino applicazione le regole contenute nell'art. 1957 c.c.

In definitiva il quarto motivo va rigettato.

Poiché dei quattro motivi del ricorso risulta accolto solo il secondo, e poiché dunque la sentenza del giudice d'appello va cassata nei limiti del motivo accolto, considerato che sull'oggetto del predetto motivo non vi è necessità di ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa anche nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, c.p.c.

A tal fine, tenuto conto che con l'avviso d'accertamento l'Agenzia delle entrate aveva rettificato anche i ricavi corrispondenti alla attribuzione di una sopravvenienza attiva insorta nel 2007, per l'importo di € 60.000,00, e che tale rettifica, per le ragioni enunciate in motivazione, era erronea ed illegittima, il ricorso introduttivo dei ricorrenti va accolto entro tale limite e l'avviso d'accertamento va annullato quanto al recupero ad imponibile della suddetta posta.

Tenuto conto dell'esito della controversia, le spese processuali devono compensarsi per i gradi di merito e per il giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo, rigetta il primo, terzo ed il quarto. Cassa la sentenza nei limiti di quanto accolto del ricorso e, decidendo nel merito, in accoglimento parziale del ricorso introduttivo dei contribuenti, annulla

l'avviso d'accertamento nei limiti di cui in motivazione. Compensa integralmente tra le parti le spese processuali dei gradi di merito e quelle del giudizio di legittimità.