

C.T. Reg. Napoli 1.12.2015 n. 10730

Data: 21.3.2016 19:24:48

STUDIO  
MENICHINI  
DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
Sistema Integrato

---

C.T. Reg. Napoli 1.12.2015 n. 10730

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato in data 2.4.2015 e regolarmente notificato alla Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale Campania -, Alfa S.r.L. e Beta S.p.A. hanno proposto appello avverso la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli che, con sentenza n. 21104/16/14 depositata il 27 agosto 2014, ha rigettato l'originario ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio ha disconosciuto per l'anno 2008 la deduzione di imposta di Euro 150.000 contabilizzati dalla società come erogazione liberale in favore dell'Associazione Gamma, nonché della somma di Euro 62.592,59 contabilizzata quale trattamento di fine mandato degli amministratori. Sulla base di tali disconoscimenti di deduzioni, infatti, l'Ufficio ha recuperato a tassazione tali somme, rettificando il reddito esposto dalla società consolidata Alfa S.r.L. e determinando una maggiore Ires in capo alla consolidante Beta S.p.A.

In particolare, il Giudice di primo grado ha rigettato il ricorso nel quale Alfa S.r.L. e Beta S.p.A. hanno sostenuto l'illegittimità dell'accertamento, richiamando un orientamento più volte espresso dalla Commissione su ricorsi analoghi proposti dagli odierni appellanti, e sostenendo che l'Associazione Gamma, destinataria delle elargizioni liberali, non svolgesse in realtà attività solidaristica di promozione sociale.

Gli appellanti, chiedendo la riforma della gravata decisione, con conseguente annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese di lite, hanno censurato la decisione sulla base dei seguenti motivi: erroneamente il Giudice di primo grado ha fondato la decisione sulla norma di cui all'art. 100 c. 2 lett. l DPR n. 917 del 1986, in quanto l'ipotesi è riconducibile nella lettera A del medesimo comma, che va correttamente intesa nel senso che non è richiesto che l'attività solidaristica sia perseguita dall'ente concretamente, ma anche solo astrattamente in base alle previsioni dello statuto e dell'atto costitutivo, e ciò in coerenza con la ratio della norma, che detta una disciplina per l'erogante e non già per il beneficiario; non è vero che l'Associazione Gamma non svolge attività solidaristica, tanto che anche l'Ufficio ha riconosciuto che l'Associazione Gamma ha impiegato il 12% dei contributi ricevuti in attività solidaristiche, e a nulla rileva che l'Associazione Gamma abbia investito le donazioni ricevute in strumenti finanziari; non è previsto un termine per il concreto svolgimento delle attività benefiche, né dalla lettera della legge si evince la previsione del termine annuale di esercizio; a nulla rileva che l'Associazione Gamma graviterebbe intorno alla sfera di interessi della famiglia P. sì da non risultare terza, come sostenuto nella sentenza impugnata, in quanto la norma non impone la terzietà del beneficiario della elargizione; l'art. 105 c. 4 TUIR non impone la medesima soglia massima di deducibilità fiscale degli accantonamenti dei lavoratori subordinati anche al trattamento di fine mandato dell'amministratore.

Si è costituita l'appellata, la quale ha sostenuto la correttezza della sentenza impugnata, riportandosi agli scritti difensivi di primo grado

All'udienza di discussione del 16 novembre 2015 sono comparse le parti, e la Commissione, all'esito la trattazione, ha deciso la controversia come segue.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Occorre preliminarmente tracciare i limiti di cognizione del presente giudizio di appello.

Si esamineranno esclusivamente i motivi di appello proposti in modo ammissibile, cioè nel rispetto dell'art. 342 c.p.c., il quale recita:

"L'appello deve essere motivato. La motivazione dell'appello deve contenere, a pena di inammissibilità:

- 1) l'indicazione delle parti del provvedimento che si intende appellare e delle modifiche che vengono richieste alla ricostruzione del fatto compiuta dal giudice di primo grado;
- 2) l'indicazione delle circostanze da cui deriva la violazione della legge e della loro rilevanza ai fini della decisione impugnata".

2. Il primo motivo di appello, fondato sulla applicazione dell'art. 100 c. 2 lett. a) TUIR è infondato.

La norma prevede che "Sono inoltre deducibili (...) le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g), per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato". La norma si inserisce nel quadro del principio di sussidiarietà orizzontale costituzionalmente sancito, costituendo un intervento chiaramente diretto a favorire l'implementazione e lo sviluppo di enti e associazioni con scopo non lucrativo e di utilità sociale; in particolare, prevedendo la deducibilità delle erogazioni liberali effettuate in favore di tali enti, si incoraggia il finanziamento degli stessi, in modo da rafforzare il perseguimento dei fini ritenuti meritevoli dalla legge.

Ciò detto, l'interpretazione letterale della norma non avvalorava affatto la ricostruzione degli appellanti, secondo i quali è sufficiente che lo statuto e l'atto costitutivo in astratto prevedano la finalità solidaristica, mentre non sarebbe richiesto che essa venga in concreto attuata. Se il legislatore avesse voluto regolare la fattispecie nel senso prospettato da parte appellante, non avrebbe mancato di impiegare una formula più pregnante e precisa, e quindi non già la locuzione "che perseguono esclusivamente", ma espressioni del tipo "che nello statuto e nell'atto costitutivo prevedono esclusivamente" et similia. L'utilizzo del termine "perseguire" suggerisce invece la diversa soluzione, secondo cui occorre che l'ente o associazione effettivamente svolgano attività di utilità sociale.

Tale conclusione è avvalorata anche dall'interpretazione che fa leva sulla ratio legis: la finalità di incoraggiamento della funzione di sussidiarietà orizzontale verrebbe frustrata qualora la deduzione fiscale operasse in caso di donazioni effettuate in favore di soggetti che solo sulla carta svolgono attività di utilità sociale, o che peggio usano la riferita veste formale per lo svolgimento concreto di altre attività di carattere lucrativo.

Prova troppo l'argomento degli appellanti, i quali, per avvalorare la loro interpretazione della norma, hanno affermato che l'art. 100 c. 2 lett. A detta una disciplina per l'erogante e non già per il beneficiario, per cui, se l'ente effettivamente svolge attività benefica, è questione che interessa non il primo per gli effetti dell'art. 100 in esame, ma il secondo, in termini di perdita di benefici fiscali, finanziamenti ecc. In realtà, dagli atti emerge una strettissima correlazione tra beneficiante e beneficiario, tanto che la mancanza di terzietà dell'Associazione Gamma non è contestata da parte appellante. E' circostanza affermata dall'ufficio, e non specificamente contestata dagli appellanti, che la famiglia P., titolare delle Alfa S.r.L., compone anche

L'Associazione Gamma (l'organo amministrativo è composto da C.P., amministratore unico della società appellante, e dai suoi figli, i quali, assieme alle mogli, sono anche i fondatori), in sostanza beneficiante e beneficiario della donazione corrispondono sostanzialmente allo stesso gruppo decisionale, così che il ragionamento che fa leva sulla riferibilità della norma in esame al donante e non al donatario difficilmente può applicarsi alla situazione concreta in esame.

Così intesa la norma, non emerge dagli atti che l'Associazione Gamma svolga esclusivamente a scopi solidaristici. Gli appellanti si sono difesi sostenendo che non è vero che l'Associazione Gamma non svolge attività solidaristica, tanto che anche l'Ufficio ha riconosciuto che l'Associazione Gamma ha impiegato il 12% dei contributi ricevuti in attività solidaristiche, a nulla rilevando che essa abbia investito le donazioni ricevute in strumenti finanziari. Orbene, già da tali affermazioni degli appellanti emerge che l'Associazione Gamma non svolge esclusivamente attività benefica, avendo destinato solo la minima parte dei contributi a tale scopo, mentre tutti gli altri contributi ricevuti sono stati investiti in strumenti finanziari, creando una sorta di cassaforte. Soprattutto, dall'anno di costituzione dell'associazione, cioè dal 1998 ad oggi, dopo ben 17 anni, non vi è prova dell'effettivo perseguimento dello scopo associativo, consistente in attività benefiche nell'ambito sanitario specie con l'istituzione di case di cura e assistenza; in particolare, non vi è prova degli asseriti contatti con la Regione Campania per ottenere di gestione la Colonia G. (in atti vi sono solo alcune lettere di vaga manifestazione di intenti dal contenuto generico e senza prova di spedizione -all. 12 del ricorso introduttivo-), mentre l'unica attività provata è la distribuzione nel 2010 di volantini informativi su questioni sanitarie, per l'importo di Euro 4.654,80, cioè una cifra infinitesimale rispetto al patrimonio accumulato dall'associazione (cfr. doc. 13 allegato al ricorso introduttivo). Non è quindi rispettato il requisito previsto dall'art. 100 c. 2 lett. a), dato che l'associazione svolge in via esclusiva attività solidaristica.

Dalle considerazioni appena svolte emerge anche l'infondatezza dell'altro rilievo degli appellanti, secondo i quali non è previsto un termine per lo svolgimento delle attività benefiche oggetto dell'associazione, le quali, pur se non ancora realizzate, ben potrebbero essere realizzate in futuro. Il fatto che da ben 17 anni l'attività benefica sostanzialmente non è stata realizzata se non in minima parte (e quindi in modo non esclusivo), realizzandosi piuttosto un'attività di accumulo di capitali e di investimento finanziario, rende palese che manca una seria volontà di realizzare concretamente gli obiettivi proposti, difettando quindi gli elementi costitutivi dell'art. 100 c. 2 lett. A già citato (e quindi aldilà della correttezza ricostruzione dell'Ufficio secondo cui il termine di realizzo concreto delle attività benefiche è quello annuale dovendosi accertare di anno in anno il concreto perseguimento degli obiettivi).

Non ha fondamento l'ulteriore argomento articolato dagli appellanti, secondo cui a nulla rileva che la quasi totalità delle erogazioni ricevute è investita in strumenti finanziari e non impiegata concretamente in attività benefiche, in quanto ciò che conta sarebbe che le somme non vengono distribuite tra gli associati e non vengono impiegate in attività commerciali. Al contrario, il Collegio rileva che in base all'art. 22 dello Statuto, in caso di liquidazione o estinzione dell'associazione i fondi raccolti vengono devoluti ad associazioni o enti con analogo scopo benefico, a meno che non vi sia diverso voto dell'assemblea. La clausola quindi affida alla scelta insindacabile dell'assemblea, senza imposizione di vicolo di scopo, la facoltà di non devolvere i beni a enti con analogo scopo statutario in ipotesi di scioglimento dell'Associazione Gamma, con la conseguenza che in qualsiasi momento gli associati potrebbero decidere di estinguere l'associazione e deliberare di devolvere l'ingente patrimonio accumulato ad un ente anche con scopo non benefico, in ipotesi anche una società commerciale riconducibile alla famiglia P., o addirittura dividere il patrimonio tra gli associati, così che tornerebbe a Alfa S.r.L. quello che essa ha elargito all'associazione negli atti ottenendo anche gli sgravi di cui all'art. 100 c. 2 lett. a) TUIR.

Per tutti i riferiti motivi il motivo di appello va rigettato.

Peraltro, ad abundantiam, qualora per assurdo si recepisce la tesi degli appellanti secondo cui la norma in esame richiede che lo scopo solidaristico sia anche solo in astratto prospettato ma in concreto non perseguito, il motivo di appello andrebbe ugualmente respinto. Risulterebbe infatti realizzato un sistema di rapporti economici tale da configurare una simulazione del contratto costitutivo dell'associazione e comunque un abuso del diritto finalizzato a ottenere indebiti vantaggi fiscali: un gruppo familiare, a cui sono riconducibili le società commerciali Alfa S.r.L. e Beta S.p.A., costituisce l'Associazione Gamma, la quale però da 17 anni sostanzialmente non persegue in concreto lo scopo solidaristico indicato nello statuto dedicandosi invece a accumulare le elargizioni liberali delle società riconducibili alla famiglia investendole in strumenti finanziari, così che da un lato le società commerciali della famiglia P. possono fare donazioni all'associazione per ottenere i benefici fiscali di cui all'art. 100 c. 2 lett a) TUIR, e dall'altro le somme così accumulate dall'associazione restano custodite nell'associazione stessa gestita dalla famiglia P. senza essere impiegate in attività benefiche se non in misura minima, con la possibilità prevista dallo statuto che in qualsiasi momento l'associazione può estinguersi, anche per scelta volontaria degli associati (e quindi sostanzialmente della stessa famiglia P.) e le ingenti somme accumulate, con delibera dell'assemblea, possono essere non devolute ad associazioni con scopo simile, ma in ipotesi essere distribuite tra gli associati, e quindi sostanzialmente ritornare nelle mani dei donanti, cioè delle società riconducibili sempre alla famiglia P., le quali quindi avrebbero conseguito il vantaggio fiscale di cui alla citata norma, in più recuperando le somme donate aumentate degli interessi e margini di profitto conseguenti agli investimenti finanziari effettuati dall'associazione.

3. E' infondato anche il secondo motivo di appello, relativo all'interpretazione dell'art. 105 TUIR. L'appellante si duole del fatto che l'Ufficio ritiene di limitare la deducibilità di imposta con riferimento al trattamento di fine mandato (TFM) dell'amministratore nei limiti della soglia di calcolo dettata dal codice civile per il calcolo del TFR dei lavoratori subordinati, mentre nel caso in esame il contribuente ha inteso calcolare la deduzione sul TFM riconosciuto all'amministratore in misura più alta rispetto a quanto sarebbe risultato con applicazione dei criteri di calcolo dell'art. 2120 c.c.

Occorre tenere distinta l'applicazione della disciplina ai fini e per gli effetti contrattuali del lavoro subordinato o del lavoro dell'amministratore, rispetto all'applicazione ai fini tributari. Sul piano della disciplina contrattuale, infatti, non vi è dubbio che l'art. 2120 c.c. preveda una disciplina di calcolo per il lavoratori subordinati, e quindi non applicabile agli amministratori di società, per i quali, in assenza di previsione normativa, la determinazione del criterio di calcolo è affidata all'autonomia privata ex art. 2389 c.c.

Distinto è però il piano della disciplina tributaria, anche per gli effetti di cui all'art. 105 TUIR. In particolare, ai fini della deducibilità degli accantonamenti per fine rapporto, l'art. 105 c. 4 rinvia ai commi 1 e 2 del medesimo articolo (riferiti al lavoro dipendente) anche per la disciplina dell'ipotesi di cui all'art. 17 c. 1 lett. c) TUIR, riferito alle collaborazioni continuate e continuative, a cui è riconducibile il lavoro degli amministratori societari. Orbene, i commi 1 e 2 dell'art. 105 espressamente rinvia alle disposizioni legislative che regolano il TFR dei lavoratori dipendenti per determinare il limite della somma deducibile fiscalmente; la fonte normativa che in primis regola il TFR dei lavoratori dipendenti è l'art. 2120 c.c., che stabilisce nella retribuzione annua diviso 13,5 la quota di retribuzione che viene accantonata annualmente per il trattamento di fine rapporto. Quindi, in forza del richiamo del comma 4 dell'art. 105 ai commi 1 e 2 del medesimo articolo, il limite dell'importo di accantonamento della retribuzione dell'amministratore deducibile viene stabilito con i medesimi criteri stabiliti per il lavoratore dipendente, e quindi secondo la regola dell'art. 2120 c.c. Insomma, il criterio di calcolo di cui all'art. 2120 c.c. segna il limite dell'importo deducibile ai sensi dell'art. 105 TUIR sia per i

lavoratori dipendenti sia per le fattispecie richiamate dall'art. 105 c. 4 che rinvia all'art. 17 lett. c-d-f, e ciò ai fini fiscali, fermo restando che, ai fini della regolazione civilistica del rapporto, all'amministratore può essere applicato un accantonamento per TFM in misura maggiore, con la conseguenza che non è deducibile l'accantonamento nella misura in cui supera il limite determinato come sopra.

Tale ricostruzione è in linea con l'art. 50 c. 1 lett. C bis TUIR, che assimila i compensi degli amministratori a quelli dei lavoratori dipendenti.

Dunque anche il secondo motivo di appello è infondato.

4. Alla luce di quanto sopra l'appello va rigettato, con integrale conferma della sentenza impugnata.

5. In base al DPR n. 115 del 2002, art. 13 c. 1-quater "Quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis. Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso". Alla luce del rigetto integrale dell'appello, il Collegio dà atto della sussistenza dei presupposti per l'applicazione della norma appena citata, con obbligo a carico dell'appellante di pagare il doppio del contributo unificato versato.

6. Le spese del giudizio di appello seguono la soccombenza, e sono liquidate in dispositivo.

#### **P.Q.M.**

La Commissione:

- 1) rigetta l'appello e per l'effetto conferma la sentenza appellata;
- 2) condanna gli appellanti a pagare le spese del giudizio di appello in favore dell'appellato, che vengono liquidate nella somma di Euro 1.000,00 per compenso, oltre spese generali nella misura del 15%, oltre Iva e Cpa come per legge;
- 3) dà atto della sussistenza dei presupposti per l'applicazione del DPR n. 115 del 2002 art. 13 c. 1 quater, con pagamento del doppio del contributo unificato a carico dell'appellante.