Sentenza del 01/09/2022 n. 25794 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 4463/11/2019 depositata in data 18/7/2019 la Commissione tributaria regionale del Lazio accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 213/4/13 della Commissione tributaria provinciale di Roma. La Corte di Cassazione con sentenza n. 25251/2016 annullava una prima sentenza della CTR, di rigetto dell'appello, proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso introduttivo della G& G Sport Associazione Sportiva Dilettantistica. Il ricorso aveva ad oggetto l'avviso di accertamento emesso all'esito di una verifica fiscale con cui per l'anno di imposta 2004 veniva rideterminato il reddito della contribuente, considerato di impresa, con conseguenti riprese IRES, IVA e IRAP oltre accessori.

2. Le riprese traevano origine da una verifica involgente un più ampio spettro di anni di imposta, tra cui quello oggetto della presente controversia, da cui emergeva l'esercizio di attività commerciale da parte della contribuente e l'assenza dei requisiti per la fruizione del regime agevolativo proprio delle associazioni sportive dilettantistiche.

3. Avverso la sentenza d'appello la contribuente propone ricorso per cassazione affidato a sei motivi, che illustra con memoria, cui l'Amministrazione finanziaria replica con controricorso.

Motivi della decisione

4. Con il primo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, viene dedotto l'omesso esame della produzione documentale relativa all'elemento associativo e omesso esame dell'illegittimità dell'avviso di accertamento, per insufficienza della motivazione sul punto, con violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3 e della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e del diritto di difesa (art. 24 Cost.).

5. Il motivo è inammissibile. Il D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, ha riformato il testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e si applica nei confronti di ogni sentenza pubblicata dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del decreto e, dunque, dall'11 settembre 2012. La novella trova dunque applicazione nella fattispecie, in cui la sentenza impugnata è stata depositata il 18 luglio 2019 e, nel testo applicabile, il vizio motivazionale deve essere dedotto censurando l'"omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" e non più l'"omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione" circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio nè l'omessa considerazione di un elemento di prova, come precedentemente previsto dal "vecchio" n. 5, con conseguente inammissibilità del motivo

di ricorso il quale non ha tenuto conto del mutato quadro normativo processuale (cfr. Cass. Sez. U, Sentenza n. 19881 del 2014).

6. Con il secondo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, viene prospettato l'omesso esame dell'illegittimità dell'accertamento e della sentenza impugnata per insufficienza delle prove offerte per dimostrare i caratteri di commerciala e di impresa con finalità lucrativa della G& G ASD sulla base dei quali è stato disconosciuto all'odierno appellante il trattamento fiscale previsto per le Associazioni Sportive.

7. La censura è inammissibile. Va innanzitutto rammentato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi ai fini della disamina della fondatezza delle riprese: la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno desunti dal loro esame complessivo, in un giudizio non atomistico di essi (ben potendo ciascuno di essi essere insufficiente da solo), sebbene preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesta articolato, nel quale un indizio rafforza ed ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (Cass. n. 12002 del 2017; Cass. n. 5374 del 2017). Ciò che rileva è che dalla valutazione complessiva sia emersa la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, fermo restando il diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

Infine, quanto alla valutazione della prova contraria, il Collegio osserva come, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti e, nella fattispecie, il fatto storico ("la assoluta carenza dell'elemento associativo è confermata dal fatto che (...)", cfr. p.3 sentenza) è indubbiamente stato considerato.

8. Con la terza censura, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, si lamenta l'omesso esame dell'illegittimità dell'accertamento e della sentenza impugnata e conseguente violazione di norme di diritto, per violazione dei principi stabiliti dalla consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di associazioni sportive e conseguente regime fiscale applicabile (sentenza della Cassazione nn. 4147/2013, 8623/2012, 11456/2010).

Il quinto motivo introduce, sempre agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, l'omesso esame circa il fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti la violazione o falsa applicazione di norme di diritto, in particolare: per infondatezza della pretesa impositiva per inesistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi dell'esercizio dell'attività di impresa; per falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 2082 c.c. e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 1.

9. I motivi in disamina sono inammissibili. Va innanzitutto rammentato che, ai fini del riconoscimento del regime agevolato di cui alla L. n. 398 del 1991, art. 1, rileva la qualificazione dell'associazione sportiva dilettantistica quale organismo senza fine di lucro da intendersi, in aderenza alla nozione Eurounitaria, quello il cui atto costitutivo o statuto escluda, in caso di scioglimento, la devoluzione dei beni agli associati, trovando tale requisito preciso riscontro, ai

fini IVA, nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 7 e, per le imposte dirette, nell'art. 111, comma 4-quinquies (oggi art. 148, comma 8) del D.P.R. n. 917 del 1986. Alla formale conformità delle regole associative al dettato legislativo si aggiunge, poi,l'esigenza di una verifica in concreto sull'attività svolta al fine di evitare che lo schema associativo (pur formalmente rispettoso degli ulteriori requisiti prescritti dall'art. 148, comma 8, lett. a), c), d), e) ed f), del vigente D.P.R. n. 917 del 1986 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 7) sia di fatto impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associata (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 30008 del 26/10/2021, Rv. 662783 - 02). Infatti, l'applicazione del regime agevolativo dipende non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro (Cass. Sez. 6 5, Ordinanza n. 10393 del 30/04/2018, Rv. 647995 - 01).

10. Ciò premesso, i vizi prospettati con le censure in disamina, apparentemente di violazione di legge, ma in realtà volti a censurare la motivazione, sussisterebbero solo se nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, fosse riscontrabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia, non potendo invece consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, perchè è conferito alla Corte di Cassazione non il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito al quale soltanto spetta individuare le fonti del proprio convincimento, e, all'uopo, valutarne le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, come nella specie (cfr. Cass. Sez. U. Sent. 5002 dell'11/06/1998, Cass. Sez. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16456 del 2013).

11. Orbene, sono elementi formali non decisivi quelli individuati nella censura, non essendo fatti e prove idonee a scalfire la logicità dell'argomentazione usata dalla CTR sulla questione della qualificazione della natura della contribuente. Nè la ricorrente contesta le circostanze decisive alla base degli accertamenti in fatto condotti dalla CTR, ossia in primo luogo l'assenza dell'elemento associativo, l'assenza di entrate finanziarie provenienti da associati, l'assenza di soci. Si tratta di circostanze ampiamente idonee a far decadere dal beneficio fiscale riservato alle associazioni sportive dilettantistiche, sulla base di una motivazione, articolata in puntuali richiami alla documentazione agli atti e ai fatti di causa, non solo ben al di del minimo costituzionale sindacabile ai sensi del nuovo n. 5 (Cass., Sez. 3, Sentenza n. 16502 del 05/07/2017 - Rv. 644818 - 01), ma attraverso una motivazione congrua ed efficace, composta da un'articolata e puntuale esposizione in fatto e diritto, intrinsecamente coerente e sorretta da richiami al compendio istruttorio raccolto nel processo (es. "Emerge dal p.v.c. che la contribuente non è stata in grado di esibire un libro degli associati o altri documenti tali da permettere la rilevazione dei soggetti (...)").

12. Con la quarta doglianza - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - si censura l'omesso esame del principio del contraddittorio e del diritto di difesa del contribuente da parte della CTR.

13. Il motivo è inammissibile, innanzitutto perchè a fronte dell'accertamento della CTR secondo cui la contribuente ha ricevuto copia del p.v.c. alla base delle riprese ed era stata invitata al contraddittorio in sede procedimentale per la giustificazione delle movimentazioni bancarie

contestate, non vengono introdotti elementi di fatto decisivi e contrari ritualmente introdotti nel processo e non valutati dal giudice di appello.

In secondo luogo, perchè la censura è molto generica e non individua con precisione le previsioni di legge rilevanti ai fini del presunto vizio motivazionale prospettato con riferimento alla violazione del contraddittorio, fatta eccezione per la mancata valutazione per le osservazioni al p.v.c. ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12 a pag.17 del ricorso, prospettazione nondimeno infondata perchè l'Agenzia non aveva alcun obbligo di replica espressa alle osservazioni di parte contribuente, dovendo solo valutare il suo punto di vista senza necessariamente accoglierlo.

14. Il sesto motivo lamenta - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - l'omesso esame dell'infondatezza della ricostruzione del reddito di impresa e al riconoscimento dei costi per produrlo.

15. La doglianza non è inammissibile, come eccepito in controricorso, perchè attiene al quantum del reddito di impresa ricostruito in presenza di disconoscimento dei benefici dell'associazione sportiva dilettantistica, profilo certamente compreso nella recisa contestazione dell'an dello svolgimento di attività commerciale per l'anno 2004, ed è fondata.

Infatti, riqualificata la censura ai sensi del paradigma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 sotto l'angolo dell'omessa pronuncia, il Collegio constata che non vi è menzione del profilo nella motivazione della sentenza, e la ricorrente ha dimostrato di aver posto sin dalla fase del contraddittorio procedimentale la questione del riconoscimento dei costi necessari per la produzione del reddito, senza successo.

16. In conclusione, accolto il sesto motivo, disattesi i primi cinque, la sentenza impugnata dev'essere cassata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, in relazione al profilo, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il sesto motivo di ricorso, disattesi i primi cinque, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, in relazione al profilo oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma, il 9 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza