

Sentenza del 25/07/2024 n. 20692 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate aveva proposto appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano depositata in data 6 novembre 2017, che aveva accolto il ricorso, salvo che per il capo relativo ai "contratti cambio merce", presentato dalla società Milano Fitness Società sportiva dilettantistica a responsabilità limitata, in liquidazione, e da A.A., ultimo liquidatore, avverso l'avviso di accertamento n. (Omissis), con le quali venivano richieste imposte per Euro 1.853.599,00, oltre sanzioni, in quanto era stato contestato che la società Milano Fitness avesse, in forma indiretta, distribuito utili con conseguente automatica decadenza dal beneficio della de-commercializzazione ex artt. 143 e 148 del TUIR e con conseguenti automatici effetti ai fini IVA, IRES e IRAP e relative sanzioni.

2. La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate e rigettato l'appello incidentale per quanto rileva in questa sede, sulla base delle seguenti considerazioni:

-) Ammissibilità dell'appello: "In verità l'Agenzia delle Entrate (pag. 12) si è doluta non solo per quanto dianzi riportato ma anche, e di più, perché la Commissione di 1 grado "ha considerato riproporzionate le evidenti differenze tra i canoni pagati dalla Milano Fitness alle società sublocatrici e quelli che queste ultime corrispondevano ai proprietari sulla scorta della semplice produzione documentale della Società" e, ancor di più perché "nel condurre tale giudizio di congruità la Commissione ha omesso di valutare il contenuto di tale documentazione in rapporto con le differenze tra i canoni o che quanto meno di tale operazione non vi è traccia in sentenza che, pertanto, difetta di motivazione sul punto". La Commissione, conclusivamente, ritiene motivato l'appello dell'Agenzia delle Entrate dichiarandone l'ammissibilità";

-) Correlazioni soggettive: "la Commissione riconosce provata la sussistenza, eccepita a pag. 5 dell'appello dall'Agenzia delle Entrate, della commistione di interessi, che ha consentito la unicità della regia, "tra tutti i soggetti implicati nella vicenda di fondamentale importanza ai fini della comprensione della struttura in cui si inseriva la Milano Fitness. L'espedito adottato consentiva di trasferire in capo alle società fornitrici Ratio Srl e DiTi Srl i vantaggi fiscali ottenuti per l'applicazione dell' art. 148 del Tuir affinché queste potessero poi liberamente ridistribuirli in capo a soci o a terzi mediante l'utilizzo di uno qualsiasi degli strumenti offerti dall'ordinamento)" (cfr. anche pagine 7-14 della sentenza impugnata);

-) Distribuzioni di utili e trasferimento dei vantaggi fiscali: "nell'ambito della unicità degli interessi e della regia, a fronte della inesistenza di contrapposizione di interessi (non solo tra Milano Fitness e sub-locatrici ma anche tra le varie DiTi, Ratio, Doti, Gymnasia, Atrio ecc.) è stato definito

un canone non in un naturale perimetro di confronto e composizione di diversi e legittimi interessi definiti tenendo conto dell'andamento del mercato e nella diversa ottica delle sublocatrici da una parte e della gestione delle palestre dall'altra, ma sulla base di un modello organizzato e pianificato per realizzare il passaggio di risorse dal soggetto agevolato al sublocatore, transito diversamente regolato per Gymnasia - con clausola ad hoc per regolare gli importi della locazione ai flussi di reddito, meno flessibile e meno efficace perché determinato su previsioni e - per Milano Fitness - con riduzione del canone a fine esercizio con effetto retroattivo e con semplici missive, meno elegante ma più efficace, semmai se ne dovesse riconoscere la legittimità, intervenendo a fine esercizio sulla base di risultati ormai noti" ed ancora "questa Commissione ritiene però che la differenza tra "spese sostenute da Diti e Ratio" e "canoni corrisposti da Milano Fitness" sia ben diverso da quello indicato dalla Società e di significativo valore tale da poter considerare sussistere la "abnormità" individuata dall'Agenzia delle Entrate che concretizza la previsione dell' art. 10 , comma 6 del D.Lgs. 460/97 "si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzo di gestione ... b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale"" ed inoltre "La Commissione, per completare l'argomento, deve ricordare che a nulla rileva la circostanza più volte evidenziata sia nelle controdeduzioni che nella perizia di parte che la gestione dell'attività era deficitaria, circostanza che di per sé non consentirebbe la distribuzione di utili (la perizia di parte afferma che "l'attività della Milano Fitness non avesse generato utili da distribuire direttamente o indirettamente"). Al riguardo la Commissione non può che ricordare che l'affermazione contenuta nell' art. 10 comma 6 del D.Lgs. 460/97 si riferisce alle risorse, conseguite con agevolazioni fiscali sia Ires che Iva, utilizzate, in una interpretazione sostanziale della parola "utili", per l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale" (cfr. anche pagine 14 - 20 della sentenza impugnata);

-) IRAP: "La Commissione osserva che la base imponibile ai fini Irap pari a Euro 10.692.202,27 è stata correttamente determinata atteso che i ricavi derivanti dall'attività didattica devono concorrere a formare la base imponibile non spettando a Milano Fitness le agevolazioni di cui all' art. 148 del Tuir . Quanto alla variazione dei costi didattici in ordine ai quali Milano Fitness lamenta la mancata considerazione si rammenta che in base alla legge 24 dicembre 2007 n. 224 la determinazione della base imponibile Irap è stata sganciata dall'imponibile Ires in modo tale da tener conto unicamente delle voci di bilancio rilevanti ai fini Irap. Milano Fitness non ha mai indicato quali tra i costi "didattici- deducibili dalla base imponibile Irap l'Agenzia delle Entrate avrebbe omesso di indicare. L'Agenzia delle Entrate ha quindi correttamente rideterminato l'imponibile Irap";

-) Sanzioni liquidatorie: "Trattasi di sanzioni riguardanti il sig. A.A. che ha assunto il ruolo di liquidatore di Milano Fitness, e dunque rappresentante legale, che ha portato all'estinzione l'ente. La Commissione ritiene che i Giudici di 1 grado hanno erroneamente fondato la loro decisione ritenendo applicabile l' art. 7 del D.L.269/2003 , relativo a società in bonis e non a società estinte. Sono applicabili invece l' art. 28 del D.Lgs. n. 175/14 e l' art. 36 del D.P.R. 602/73 con conseguente espansione delle responsabilità degli amministratori e dei liquidatori. Risulta pertanto applicabile all'ultimo rappresentante legale della società, il disposto di cui all' art. 11 , comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 . E' fondato, sul punto, l'appello dell'Agenzia delle Entrate".

3. A.A. e la società Milano Fitness Società Sportiva Dilettantistica a responsabilità limitata, hanno proposto ricorso per cassazione, con distinti atti affidati il primo a quattro motivi e il secondo a cinque motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. A.A. ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale per la Lombardia n. 1421/2022, depositata in data 8 aprile 2022 e tale ricorso è stato notificato prima del secondo ricorso proposto dalla società Milano Fitness Società Sportiva Dilettantistica a responsabilità limitata separatamente contro la stessa sentenza, che assume, pertanto, natura oggettivamente incidentale (Cass., 23 novembre 2021, n. 36057 ; Cass., 14 gennaio 2020, n. 448).

Ricorso presentato da A.A.

2. Il primo motivo lamenta la violazione dell'art. 57 del decreto legislativo n. 546 del 1997 e dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nella parte in cui la Commissione tributaria regionale, accogliendo la relativa doglianza erariale fondata su questioni per la prima volta proposte in sede di appello, aveva sancito la responsabilità dell'ultimo liquidatore per omesso pagamento delle imposte asseritamente dovute per il periodo 2012, ai sensi dell' art. 36 , comma primo, del D.P.R. n. 602 del 1973 , come modificato dall' art. 28 , comma 5, lett. a), del decreto legislativo n. 175 del 2014 . L'Agenzia delle Entrate non aveva mai proceduto a contestare la responsabilità del liquidatore ex art. 36 citato con l'avviso di accertamento all'origine della presente controversia, ma si era limitata a ipotizzarla per la prima volta nel proprio atto di appello avverso la sentenza di primo grado che aveva escluso la responsabilità del liquidatore rispetto alle sanzioni per le violazioni IVA ed IRAP accertate. La Commissione tributaria provinciale non aveva omesso nulla di dovuto, piuttosto, si era astenuta dal pronunciare in extrapetizione in ordine ad una responsabilità del liquidatore che non era oggetto di controversia, poiché non inclusa nel perimetro delle contestazioni recate dall'avviso di accertamento. La sentenza impugnata, dal momento in cui aveva accolto l'appello erariale ed aveva affermato in capo a A.A. una responsabilità per sanzioni tributarie in relazione all' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 aveva violato l' art. 57 del decreto legislativo n. 546 del 1992 e l' art. 112 cod. proc. civ.. I giudici di secondo grado avevano applicato l' art. 11 , comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997 ad una violazione diversa ed ulteriore rispetto a quella contestata nell'avviso, ossia quella del liquidatore che avrebbe colposamente omesso di pagare le imposte dovute, come risultava dall'applicazione ad opera della Commissione tributaria regionale dell' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 , come modificato dall' art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 .

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Deve premettersi che "In tema di contenzioso tributario, l' art. 57 , comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992 , preclude in appello esclusivamente le nuove eccezioni "in senso tecnico" dalle quali, cioè, deriva un mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa ed il conseguente ampliamento del "thema decidendum", ovvero quelle per cui la legge riserva espressamente alla parte il potere di rilevazione o quelle in cui si fa valere un fatto

modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa fiscale e non anche le eccezioni in senso improprio" (Cass., 28 aprile 2023, n. 11284 ; Cass., 14 ottobre 2022, n. 30227).

2.3 Più in particolare, in tema di contenzioso tributario, il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dall' art 57 , comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992 , riguarda l'eccezione in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale, ma non limita la possibilità dell'Amministrazione di difendersi dalle contestazioni già dedotte in giudizio, perché le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di un'eccezione non costituiscono, a loro volta, eccezione in senso tecnico, in quanto non introducono nuovi temi di indagine (Cass., 5 aprile 2022, n. 10881).

2.4 Con specifico riferimento al vizio dedotto di cui all' art. 112 cod. proc. civ., questa Corte ha pure precisato che nel processo tributario il divieto di ultrapetizione e quello di proporre in appello nuove eccezioni (non rilevabili d'ufficio) posto dall' art. 57 , comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992 , riguardano eccezioni in senso tecnico e non le mere argomentazioni difensive, tendenti ad inficiare la sentenza sotto un profilo logico ulteriore rispetto a quello esposto in primo grado, atteso che le difese, le argomentazione e le prospettazioni con cui l'Amministrazione si difende dalle contestazioni già dedotte in giudizio non costituiscono, a loro volta, eccezioni in senso stretto (Cass., 3 febbraio 2021, n. 2413).

2.5 Applicando i suesposti principi alla fattispecie in esame, non sussiste alcuna violazione delle norme richiamate in merito all'"eccezione" relativa all'applicabilità dell' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 ", perché il rilievo speso dall'Agenzia delle Entrate in sede di appello, alle pagine 20-23, sull' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 , come specificato a pag. 19 del ricorso per cassazione, ("la commissione, nel decidere, ha anzitutto omesso di considerare che la società di cui la contribuente era legale rappresentante era una società estinta e, dunque di valutarne le conseguenti discendenti, con particolare riferimento all'applicazione dell'art. 28 del D.Lgs., n. 175/2014 e dell' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 e quindi della espansione delle responsabilità degli amministratori e dei liquidatori") configura, all'evidenza, un'argomentazione difensiva, ovvero una mera difesa, sempre deducibile, e non un'eccezione in senso stretto. Non si è, dunque, verificato alcun mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa, né è stato ampliato il tema della decisione, ma si è in presenza di una mera contestazione delle censure mosse dal contribuente all'atto impugnato, con il ricorso introduttivo, e alle quali è rimasta, quindi, circoscritta l'attività d'indagine del giudice.

2.6 E ciò, in disparte, il riferimento dell' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 "alla contribuente", che, per ciò solo, sembrerebbe riferirsi a D.D., prima liquidatrice, già legale rappresentante all'epoca della notifica del processo verbale di constatazione consegnato il 29 luglio 2014, relativo al periodo di imposta 2012, e cessata da ogni carica presso la società in data 26 maggio 2015.

3. Il secondo motivo lamenta, sempre in relazione al capo della sentenza rubricato "Sanzioni liquidatore", la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 , comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997 ; 11, commi 1 e 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997 ; 36 cod. civ.; 7 del decreto legge n. 269 del 2003 , nonché dell' art. 28 , comma 4, del decreto legislativo n. 175 del 2014 , in relazione all' art. 360 , comma primo, n. 3, cod. proc. civ.. La sentenza impugnata aveva assunto

che non si applicava al caso di specie l' art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 perché la società Milano Fitness era estinta e, pertanto, riviveva la responsabilità solidale tra persona fisica autrice della violazione tributaria e la società ex art. 11 , del D.Lgs. n. 472 del 1997 , altrimenti inibita dall'art. 7 citato. La tesi dei giudici di appello, tuttavia, configurava una manifesta violazione del combinato disposto degli artt. 2 e 11 del decreto legislativo n. 472/1997 , nonché dell' art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 , tenuto conto dell'orientamento consolidato dei giudici di legittimità che avevano affermato che, a far data dal 2 ottobre 2003, le sanzioni potevano essere irrogate esclusivamente alla persona giuridica e non al legale rappresentante, non trovando più applicazione il previgente art. 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997 . L'art. 7 citato, peraltro, non distingueva tra società ancora in vita e società estinte ed inoltre la società Milano Fitness, benché fosse stata cancellata dal registro delle imprese nel corso del 2015, non poteva considerarsi estinta al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento (nel 2016) in applicazione dell' art. 28 , comma 4, del D.Lgs. n. 175 del 2014 . Comunque, gli artt. 7 e 11 citati andavano applicati valutando la situazione della società al momento della commissione delle asserite violazioni tributarie (il 2012, quando la società era pacificamente operativa e non estinta) e non al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento (il 2016, ovvero dopo la cancellazione dal registro delle imprese avvenuta nel 2015). Ed anche a volere considerare il più rigoroso degli orientamenti giurisprudenziali in tema di artt. 7 e 11 citati, il capo qui impugnato aveva fatto malgoverno della disciplina in esame, perché la responsabilità della persona fisica in relazione agli illeciti commessi dalla persona giuridica, poteva essere residualmente configurata nel solo, eccezionalissimo caso in cui fosse provato il vantaggio personale della persona fisica, in un contesto in cui la persona giuridica era una mera fictio per conseguire il predetto vantaggio personale. Nel caso di specie nessuna artificiosità era stata contestata e il dott. A.A. non aveva conseguito (né avrebbe potuto, essendo entrato in carica tre anni dopo gli asseriti illeciti) alcun vantaggio personale;

né ad alcun beneficio fa riferimento il decisum dei secondi giudici, piuttosto le due sentenze di primo grado, in punto di fatto, avevano escluso espressamente che sia il dott. A.A. che, prima di lui, D.D. avessero conseguito tali vantaggi ("Diretta conseguenza del riconoscimento della natura giuridica dell'attività svolta quale società di capitali è sia l'inapplicabilità dell' art. 36 C.C. , sia il venir meno della solidarietà del legale rappresentante per le sanzioni eventualmente dovute dal soggetto giuridico accertato, e ciò ai sensi art 7 del D. Legge. 269/2003 che ha modificato il D.Lgs. 472/1997 , salvo l'ipotesi che il soggetto in parola (il legale rappresentante) abbia tratto effettivo beneficio dalla violazione, come insegna anche la più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenze citate). Tale ipotesi non solo non è provata, ma non è neppure sostenuta quale presupposto dell'accertamento delle sanzioni per solidarietà in capo al legale rappresentante all'epoca dei fatti, (D.D.) oggetto di altro contenzioso, e nemmeno con riferimento al legale rappresentante pro tempore al momento della notifica dell'accertamento, per cui tale parte dell'accertamento deve essere annullata, con ciò assorbendo anche le ulteriori eccezioni mosse sul punto"). Ed era pure escluso che l'Ufficio avesse contestato nell'avviso il conseguimento da parte di A.A. di un utile economico.

4. Il terzo motivo lamenta, in via subordinata rispetto al secondo motivo, la violazione e falsa applicazione degli articoli 2 , comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997 ; 11, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997 ; 36 cod. civ.; 7 del decreto L. n. 269 del 2003, anche sotto il profilo della carenza di

legittimazione passiva di A.A., in relazione all' art. 360 , comma primo, n., 3, cod. proc. civ. La sentenza impugnata non aveva fatto una corretta applicazione delle norme richiamate, in quanto A.A. non era autore delle violazioni per cui erano state irrogate le sanzioni, anche solo per l'evidenza temporale del suo subentro nel ruolo di liquidatore e legale rappresentante nel corso del 2015, mentre gli illeciti contestati alla società risalivano al 2012, e pertanto non poteva essere responsabile delle medesime ai sensi dell' art. 2 , comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997 o del successivo art. 11, comma 1, o tantomeno dell'art. 11 comma 2 , anche laddove ulteriormente applicabili nel periodo di imposta oggetto di contestazione.

5. Il quarto mezzo lamenta, in via di estremo subordine, la violazione e falsa applicazione dell' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 , come modificato dall' art. 28 del decreto legislativo n. 175 del 2014 , in relazione all' art. 360 , comma primo, n. 3, cod. proc. civ. Non sussisteva, nel caso di specie, il presupposto per la responsabilità per l'imposta ex art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 , che era la distribuzione di un residuo attivo ai soci con la consapevole omissione del pagamento dei debiti tributari. La responsabilità attivata a carico di A.A. era una responsabilità sanzionatoria che non poteva essere confusa con quella propria del liquidatore, di natura civilistico-restitutoria, per l'omesso pagamento dei tributi dovuti dalla società. L'Agenzia delle Entrate, peraltro, non aveva allegato la prova che i tributi non fossero stati soddisfatti con i proventi della liquidazione e che gli stessi fossero stati oggetto di previa iscrizione a ruolo, né che la fase di pagamento dei debiti sociali non si era svolta nel rispetto del principio della par condicio creditorum.

6. I motivi, che devono essere trattati unitariamente (anche se il terzo e il quarto motivo sono stati proposti in via subordinata in relazione ai rispettivi precedenti motivi), perché connessi, sono fondati.

6.1 E' necessario precisare che A.A. è stato liquidatore della società Milano Fitness (società costituitasi nel 2011) dal 27 aprile 2015 al 10 giugno 2015 (il precedente liquidatore era stato D.D., già legale rappresentante della società) cancellata dal registro delle imprese della società in data 10 giugno 2015. La società è stata sottoposta a verifica fiscale dal 17 marzo 2014 al 29 luglio 2014 e il processo verbale di constatazione redatto, all'esito, dall'Ufficio è stato consegnato a D.D., quale legale rappresentante della società, in data 29 luglio 2014; la società in data 26 settembre 2014 aveva presentato osservazioni ai predetti rilievi e, in data 16 dicembre 2016, era stato notificato l'avviso di accertamento n. (Omissis) alla società Milano Fitness e a A.A. (oltre che a D.D.). Il suddetto avviso, con il quale venivano richieste imposte per Euro 1.853.599,00, oltre sanzioni, contestava che la società Milano Fitness avesse, in forma indiretta, distribuito utili con conseguente automatica decadenza dal beneficio della de-commercializzazione ex artt. 143 e 148 TUIR e conseguenti automatici effetti ai fini Iva, Ires e Irap e relative sanzioni (cfr. pag. 1 della sentenza impugnata). Con specifico riferimento a A.A., l'avviso, per quel che è dato ricavare da pag. 10 del ricorso per cassazione, nella parte in cui trascrive, nel rispetto del principio di autosufficienza, il contenuto dell'avviso di accertamento, specificava: "In merito alla riferibilità delle sanzioni alle persone fisiche che hanno commesso ovvero concorso a commettere le violazioni, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. N. 18 dicembre 1997, n. 472, si è proceduto all'identificazione del responsabile nella persona del rappresentante legale della società. Giova, peraltro, rilevare che, sempre ai sensi dell' articolo 11 del D.Lgs. 472/97 : - comma

1, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali l'autore della violazione sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti; - comma 2, fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi. È opportuno, infine, osservare che, ai sensi degli articoli 36 e seguenti del codice civile, colui che ha agito in nome e per conto dell'associazione, è responsabile solidalmente di tutte le obbligazioni assunte dalla società stessa, incluse quelle di natura tributaria. Resta impregiudicata la facoltà per l'amministrazione Finanziaria di procedere ad ulteriore attività di accertamento entro i termini previsti dall' art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 ".

6.2 Tanto premesso, è utile precisare che, nella vicenda in esame (tenuto conto della data di cancellazione della società, 10 giugno 2015, e della data di notifica dell'avviso di accertamento, 16 dicembre 2016), trova applicazione il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall' art. 2495 cod. civ., comma 2, che, ai sensi dell' art. 28 , comma 4, del D.Lgs. n. 175 del 2014 , opera soltanto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati, con riguardo a tributi o contributi, e che si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese, che costituisce il presupposto di tale differimento, sia stata presentata nella vigenza della disposizione, e pertanto il 13 dicembre 2014 o successivamente (come nel caso di specie, dove la richiesta di cancellazione è stata presentata in data 10 giugno 2015), in quanto la norma reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese e non ha pertanto efficacia retroattiva (cfr. Cass., 4 novembre 2021, n. 31846 ; ass., 21 febbraio 2020, n. 4536).

6.2.1 Si tratta di una norma che, come affermato da questa Corte, implica che il liquidatore conservi tutti i poteri di rappresentanza della società sul piano sostanziale e processuale, con la conseguenza che egli è legittimato non soltanto a ricevere le notificazioni degli atti impositivi, ma anche ad opporsi ad essi, conferendo mandato alle liti, mentre sono privi di legittimazione i soci, poiché gli effetti previsti dall' art. 2945 , comma 2, cod. civ., sono posticipati anche ai fini dell'efficacia e validità degli atti del contenzioso (Cass., 24 luglio 2023, n. 22070 ; Cass., 27 giugno 2023, n. 18310 ; Cass., 16 dicembre 2022, n. 36892).

6.2.2 Al riguardo è intervenuta anche la Corte Costituzionale che ha ritenuto non fondate, in riferimento agli artt. 76 e 3 Cost., le questioni di legittimità costituzionale dell' art. 28 , comma 4, del D.Lgs. n. 175 del 2014 , nella parte in cui differisce l'efficacia dell'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese con riguardo ai soli rapporti con l'amministrazione finanziaria, poiché da un lato la delega persegue l'obiettivo di una generale razionalizzazione dell'azione amministrativa, in materia di attuazione e accertamento dei tributi, e dall'altro la norma, nel favorire l'adempimento dell'obbligazione tributaria verso le società cancellate dal registro delle imprese, non determina un'ingiustificata disparità di trattamento, non essendo configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie e per la particolarità dei fini e dei presupposti di queste ultime, che si giustificano con la garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato (Corte Costituzionale, 8 luglio 2020, n. 142).

6.2.3 Dunque, in tema di cancellazione della società dal registro delle imprese, il liquidatore (nel caso in esame A.A., pacificamente l'ultimo liquidatore e, per quanto già rilevato, legale rappresentante della società ex art. 2310 cod. civ.), nonostante la società non sia più giuridicamente esistente, conserva tutti i poteri di rappresentanza della società sul piano sostanziale e processuale per i successivi cinque anni, ed è legittimato non soltanto a ricevere le notificazioni degli atti impositivi, ma anche ad opporsi ad essi, conferendo mandato alle liti.

6.3 Ciò posto, con specifico riferimento alle sanzioni contestate a A.A., deve, innanzi tutto, rilevarsi l'insussistenza dei presupposti previsti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 269 del 2003 (come correttamente rilevato dai giudici di secondo grado a pag. 22 della sentenza impugnata) e dell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, come, di contro, affermato dai giudici di secondo grado, sempre a pag. 22 della sentenza impugnata.

6.3.1 Come questa Corte ha già precisato, in tema di violazioni tributarie, "In materia di sanzioni amministrative tributarie vige il principio della responsabilità personale dell'autore della violazione stabilito dall'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione", ma, in deroga a tale principio, nonché in deroga all'art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (che prevede la responsabilità solidale delle società nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione), l'art. 7, comma 1, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in L. 24 novembre 2003, n. 326, ha introdotto il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie. Tuttavia, l'applicazione della norma eccezionale introdotta dal citato art. 7 presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione, ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore. Qualora, invece, risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito" (Cass., 19 ottobre 2022, n. 30795; Cass., 26 aprile 2022, n. 13304; Cass. 20 ottobre 2021, n. 29038; Cass., 10 novembre 2020, n. 23135).

6.3.2 Ancora più in particolare, questa Corte ha ribadito che "In tema di sanzioni tributarie, nella vigenza dell'art. 11, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 472 del 1997 (nel testo anteriore all'introduzione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, conv. con modif. in L. n. 326 del 2003), sebbene la funzione ed i poteri gestionali dell'amministratore delegato di una società dotata di personalità giuridica possano astrattamente ricondurre alla sua persona le condotte che materializzano il compimento degli atti illegittimi, compresa la materiale formazione dell'atto illegale, il principio di personalizzazione della sanzione esclude l'automatica corrispondenza tra la funzione in sé

rivestita e l'imputazione delle condotte illecite, essendo al contrario necessaria un'indagine quanto meno sufficiente a identificare gli elementi di base da cui evincere l'addebitabilità delle violazioni all'amministratore" (Cass., 25 febbraio 2021, n. 5164).

6.4 Nel caso di specie nella sentenza impugnata il giudice regionale non ha tenuto conto dei principi suesposti, perché, pur avendo censurato (correttamente) la sentenza di primo grado nella parte in cui aveva ritenuto applicabile l' art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 , ha, poi, affermato la responsabilità di A.A. in materia di sanzioni, alla luce del disposto di cui all' art. 11 , comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997 , esclusivamente sulla base del ruolo di (ultimo) liquidatore e, dunque, rappresentante legale (cfr. pag. 22 della sentenza impugnata), in tal modo violando il principio di personalizzazione della sanzione che esclude l'automatica corrispondenza tra la funzione in sé rivestita e l'imputazione delle condotte illecite, essendo al contrario necessaria un'indagine diretta ad identificare gli elementi di base da cui evincere l'addebitabilità delle violazioni al liquidatore. Come già detto, in materia di illeciti tributari commessi da una persona giuridica, la sanzione spetta al liquidatore solo se ha agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica come schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio. Non è, dunque, accoglimento, sul punto, la prospettazione erariale secondo cui "considerata la posizione di liquidatore del sig. A.A. risultava evidente la sua implicazione nei fatti di causa, specie con riferimento alla cessazione dell'attività sociale in corso (e a causa) dei gravi pendenze fiscali già cristallizzate nel pv.c. allegato" (cfr. pag. 15 del controricorso). Ed invero l'Ufficio, con specifico riferimento al A.A. e all'applicabilità delle sanzioni, doveva dare la prova che A.A. avesse tratto un diretto vantaggio economico dalla violazione medesima, utilizzando per propri fini lo schermo societario; era, infatti, onere dell'Ufficio, infatti, provare l'interesse personale conseguito dal contribuente (evidentemente diverso da quello sociale) o l'identificazione della società come mero strumento fittizio ideato dal professionista per perseguire un proprio vantaggio fiscale, ma tale onere probatorio non è stato assolto.

6.5 La sentenza impugnata non è conforme alla giurisprudenza di questa Corte anche nella parte in cui ha genericamente affermato la responsabilità di A.A. in ragione dell' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 .

6.5.1 Sovviene, al riguardo, la recente sentenza delle Sezioni Unite n. 32790 del 27 novembre 2023, che, in materia di responsabilità del liquidatore ex art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 , nell'affermare il principio che "la preventiva iscrizione a ruolo del credito tributario societario non costituisce condizione necessaria per la legittimità dell'atto di accertamento emesso, ai sensi del quinto comma dello stesso art. 36, nei confronti del liquidatore, il quale, in sede di ricorso avverso tale avviso, potrà contestare, innanzi agli organi della giustizia tributaria, la sussistenza dei presupposti dell'azione intrapresa nei suoi confronti ivi compresa la debenza di imposte a carico della società" ha affermato e ribadito l'assoluta autonomia dell'obbligazione del liquidatore, ex art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 , rispetto al debito tributario della società, traente titolo per fatto proprio, ex lege, di natura civilistica e non tributaria e che il debito tributario della società costituisce solo mero presupposto fattuale di tale responsabilità.

6.5.2 Le Sezioni Unite richiamate, in particolare, ritenendo che i profili di incertezza concettuale e di incoerenza sistematica evidenziati dall'ordinanza remittente potevano trovare una soluzione attraverso una parziale rimeditazione dell'orientamento tradizionale e l'eliminazione della contraddittorietà rinveniente dalla posizione intermedia tra le due teorie opposte, quella autonoma e quella dipendente, assunta dalla giurisprudenza di questa Corte, hanno ribadito:

-) L'assoluta autonomia dell'obbligazione del liquidatore, ex art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973, rispetto al debito tributario della società, il quale costituisce solo mero presupposto fattuale di tale responsabilità e che la responsabilità del liquidatore ex art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 è responsabilità propria, ex lege, di natura civilistica e non tributaria, in quanto il primo comma dell'art. 36 chiama il liquidatore a rispondere di una sua specifica condotta se da essa derivi l'inadempimento dell'obbligo proprio del liquidatore di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute sia per il periodo della liquidazione, sia per quelli anteriori;

-) La specifica condotta che fa sorgere la responsabilità si articola in due fattispecie di negligenza tipizzate normativamente: la prima è costituita dal mancato rispetto dell'ordine di graduazione nella destinazione dell'attivo, se da ciò derivi danno all'Erario che non riceve il dovuto in base al detto ordine e all'attivo disponibile;

la seconda è costituita dal fatto che il mancato pagamento delle imposte è causato dall'assegnazione di beni sociali ai soci o agli associati prima di aver soddisfatto il creditore erariale, beni che vengono così indebitamente sottratti all'attività della liquidazione.

-) Dette condotte, da cui sorge la responsabilità del liquidatore, non hanno natura tributaria perché sono estranee alla realizzazione di fatti indice di capacità contributiva e riguardano l'adempimento degli obblighi propri del liquidatore di società, che appartengono alla sfera del diritto civile, sicché si tratta di responsabilità di natura civilistica e fa riferimento alla responsabilità risarcitoria verso il creditore che l' art. 1218 cod. civ. pone in capo al debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta, e rinvia al parametro della normale diligenza di cui all' art. 1176 cod. civ. in base al quale valutare la responsabilità del liquidatore.;

-) Coerente con tale ricostruzione risarcitoria civilistica è, altresì, la limitazione della responsabilità del liquidatore alla misura delle imposte che sarebbero state pagate e incassate dal Fisco se il liquidatore avesse agito con diligenza;

-) Nel momento in cui sorge la debenza dell'imposta, ancorché non riscuotibile, il liquidatore è chiamato, con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico, a compiere quanto necessario per avere l'attivo occorrente per pagare l'imposta;

-) La responsabilità del liquidatore ex art. 36 cit. sorge nella vicenda solutoria delle imposte dovute dalla società la cui cura diligente incombe ex lege sul liquidatore stesso proprio a tutela della corretta attuazione della capacità contributiva del soggetto in liquidazione, con la conseguenza che, sul piano giuridico, la sua responsabilità rispetto all'obbligo del diligente versamento delle imposte non nasce per i fatti per cui sorge l'obbligazione tributaria;

-) L'obbligazione tributaria societaria è mero presupposto, nascendo l'obbligo risarcitorio dalla rimproverabilità al liquidatore della mancata salvaguardia del credito erariale, in ciò differenziandosi tale responsabilità di natura civilistica dalla responsabilità di imposta, di cui all' art. 64 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 ;

-) Egualmente va esclusa ogni ipotesi di sussidiarietà di tale tipo di responsabilità, in quanto la stessa non implica coobbligazione con i debiti tributari, né una forma di responsabilità per successione a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese ex art. 2495 cod. civ.;

-) Al distinto titolo e alla stessa diversità di oggetto della responsabilità posta a carico del liquidatore dall' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 consegue allora che il debito tributario della società costituisce mero presupposto fattuale di tale responsabilità, rispetto alla quale l'iscrizione a ruolo del credito fiscale, quale condizione necessaria di esperibilità della relativa azione, non appare giustificabile;

-) Tale soluzione trova conforto anche nel dato testuale della norma che richiede l'inadempimento all'obbligo di pagare le imposte dovute, nel significato generale che a tale locuzione viene attribuito dal D.P.R. n. 602 del 1973 ove la stessa è stata collocata e tiene conto del diverso passato contesto normativo e ordinamentale in cui si è formata la giurisprudenza in materia e non esclude il contemperamento dei contrapposti interessi di rango costituzionale dati dall'esigenza di rapida realizzazione del credito tributario, da un lato, e dall'esigenza di ampi poteri difensivi in capo al liquidatore, dall'altro;

-) L'art. 36 citato prevede anche che i presupposti della responsabilità, ivi necessariamente compresa l'esistenza a carico della società di imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, vengano accertati dall'Amministrazione con atto motivato e che tale atto sia ricorribile innanzi agli organi di giustizia tributaria dal liquidatore: è in tale sede, pertanto, e non al di fuori di essa, che la certezza del debito della società dovrà essere acquisita nei confronti del liquidatore, il quale potrà ivi esercitare pienamente il proprio diritto di difesa, contestando la sussistenza dei presupposti della propria responsabilità invocata dall'Erario;

-) Una volta ribadito che l'obbligazione fiscale societaria è un mero presupposto fattuale della responsabilità in capo ai liquidatori ex art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973 , non può dubitarsi che il liquidatore, in sede di ricorso innanzi agli organi di giustizia tributaria, possa confutare anche la sussistenza (come accertata nell'avviso emesso nei suoi confronti) di imposte a carico della società, al fine di escludere il contestatogli inadempimento agli obblighi connaturati alla carica ricoperta (Cass., Sez. U., 27 novembre 2023, n. 32790 , in motivazione).

6.6 Ciò posto, nel caso in esame, è risolutiva, ai fini della ritenuta fondatezza della censura di violazione dell'art. 36 del d.PR. n. 602 del 1973, la considerazione che a A.A. sono state contestate le sanzioni correlate alla obbligazione riguardante i debiti tributari della società; già si è detto che l' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 fa riferimento alla responsabilità risarcitoria verso il creditore che l' art. 1218 cod. civ. pone in capo al debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta, e rinvia al parametro della normale diligenza di cui all' art. 1176 cod. civ. in base al quale valutare la responsabilità del liquidatore e che coerente con tale ricostruzione

risarcitoria civilistica è, altresì, la limitazione della responsabilità del liquidatore alla misura delle imposte che sarebbero state pagate e incassate dal Fisco se il liquidatore avesse agito con diligenza; in ogni caso, emerge, con pari evidenza, che la Commissione tributaria regionale non ha accertato alcun addebito specifico a carico di A.A., quale liquidatore della società, ancora una volta facendo discendere la sua responsabilità (in materia di sanzioni) dalla carica rivestita di liquidatore. La Commissione tributaria regionale, doveva, invece, accertare le circostanze legittimanti gli addebiti al liquidatore ai sensi dell' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 e, in particolare, se lo stesso avesse o meno rispettato l'ordine di graduazione nella destinazione dell'attivo e se da ciò fosse derivato danno all'Erario, ovvero se il mancato pagamento delle imposte fosse stato causato dall'assegnazione di beni sociali ai soci o agli associati prima di aver soddisfatto il creditore erariale, in quanto così facendo avrebbe indebitamente sottratto i beni all'attività della liquidazione, presupposto ancor più necessario, nella vicenda in esame, tenuto conto che i fatti contestati nel processo verbale di constatazione consegnato il 29 luglio 2014 riguardavano il periodo d'imposta 2012 e che A.A. era stato l'ultimo liquidatore (cfr. pag. 1 della sentenza impugnata) ed aveva rivestito la carica di liquidatore dal 27 aprile 2015 fino al 10 giugno 2015 (cfr. pag. 2 del ricorso per cassazione), data di cessazione della società Milano Fitness. In definitiva, come affermato dalle Sezioni Unite, la ratio della norma, coerente al fine della rapida realizzazione del credito tributario, è tesa a evitare che i liquidatori assegnino beni ai soci, o favoriscano altri creditori, lasciando insoddisfatti i diritti del Fisco e ha per sfondo i medesimi doveri che, per il diritto civile e a tutela dei creditori privati, incombono sui liquidatori, con la conseguenza che, ai sensi dell' art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973 , il liquidatore della società è responsabile, nei confronti dell'Erario, in proprio e in forma autonoma rispetto all'obbligazione tributaria societaria, trattandosi di responsabilità fondata su un diverso titolo e che, al mancato pagamento delle imposte dovute dalla società, deve aggiungersi la condotta personale del liquidatore che, violando gli obblighi conseguenti alla carica rivestita, abbia utilizzato l'attività di liquidazione per l'assegnazione di beni ai soci oppure per soddisfare crediti di ordine inferiore a quelli tributari che perciò sono rimasti insoluti (Cass., Sez. U., 27 novembre 2023, n. 32790 , in motivazione).

6.7 Dal che consegue la fondatezza dei motivi esaminati.

Ricorso presentato dalla società Milano Fitness Società Sportiva Dilettantistica a responsabilità limitata.

7. Il primo motivo, sul capo della sentenza che aveva configurato la decadenza dal regime della de-commercializzazione di cui all' art. 148 , comma 3 TUIR , in ragione di una asserita divisione indiretta dei proventi mediante il pagamento di canoni di locazione di ammontare superiore al loro valore normale, lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 90 , comma 18, lett. d), della L. n. 289 del 2002 , nonché dell' art. 10 , comma 6, del decreto legislativo n. 460 del 1997 , in relazione all' art. 360 , comma primo, n. 3, cod. proc. civ. e la carenza del requisito della distribuzione degli utili "tra i soci". Ciò che contava ai fini del disconoscimento dell'agevolazione della de-commercializzazione è che fosse stata dimostrata una distribuzione di utili ai soci della Milano Fitness o, in estrema ipotesi, la simulazione del contratto sociale di Milano Fitness, solo così potendosi ritenere che Diti e Ratio fossero partecipi al capitale della Ricorrente (era difatti stato provato, per tabulas, che i soci della Milano Fitness non coincidevano con i soci delle

società fornitrici/locatrici Ratio e Diti), né la conoscenza interpersonale, come anche rapporti d'affari, tra le diverse persone fisiche delle tre compagini societarie erano idonei a travolgere il contratto sociale tra i soci di Milano Fitness. Ed infatti la sentenza impugnata non aveva affermato che vi fosse stata una distribuzione di utili ai soci, ma che erano stati trasferiti "vantaggi fiscali" alle società Diti e Ratio, "affinché queste poi potessero ridistribuirli in capo a soci o a terzi mediante l'utilizzo di uno qualsiasi degli strumenti offerti dall'ordinamento", ma non vi era stata alcuna prova della redistribuzione ai soci di Milano Fitness da parte di Diti e Ratio, o da parte dei soci di queste. Non poteva nemmeno trovare applicazione l' art. 10 , comma 6, lett. d), del decreto legislativo n. 460 del 1997 , che si applicava alle società sportive dilettantistiche costituite sotto forma di ONLUS, finalità questa ontologicamente contrastante con quella commerciale di una società a responsabilità limitata quale era la società Milano Fitness.

7.1 Il motivo è in parte inammissibile e in parte infondato.

7.2 Il motivo è inammissibile, in quanto si tratta di doglianza diretta, con evidenza, a censurare una erronea ricognizione della fattispecie concreta, di necessità mediata dalla contestata valutazione delle risultanze probatorie di causa, che non costituiscono vizio di violazione di legge (Cass., 19 agosto 2020, n. 17313).

7.3 Ed invero, il vizio dedotto non può consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione dando liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass., 3 ottobre 2018, n. 24035 ; Cass., 8 ottobre 2014, n. 21152), così argomentando la società ricorrente, allorquando afferma che ciò che rilevava ai fini del disconoscimento dell'agevolazione della de-commercializzazione era che fosse stata dimostrata una distribuzione di utili ai soci della Milano Fitness o la simulazione del contratto sociale di Milano Fitness e non rilevava, invece, la conoscenza interpersonale e i rapporti d'affari tra le diverse persone fisiche delle tre compagini societarie, così contrapponendo una propria ricostruzione fattuale a quella operata dai giudici di secondo grado, con un accertamento in fatto non censurabile in questa sede, alle pagine 7-20 della sentenza impugnata. Parimenti è a dirsi laddove la società ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato che erano stati trasferiti "vantaggi fiscali" alle società Diti e Ratio, "affinché queste poi potessero ridistribuirli in capo a soci o a terzi mediante l'utilizzo di uno qualsiasi degli strumenti offerti dall'ordinamento", ma non vi era stata alcuna prova della redistribuzione ai soci di Milano Fitness da parte di Diti e Ratio, o da parte dei soci di queste, trascurando di confrontarsi con la parte della motivazione in cui i giudici di secondo grado hanno sostanzialmente precisato, condividendo sia la sentenza di primo grado

sul punto, sia la prospettazione erariale che "la distribuzione di utili era avvenuta sotto forma di maggiorazione dei canoni di locazione" e che "L'espedito adottato da questa Ultima (la società Milano Fitness), volto ad aggirare le prescrizioni in tema di distribuzione di utili in capo ai soci, consentiva di trasferire in capo alle società fornitrici (Ratio Srl E DITI Srl) i vantaggi fiscali ottenuti con l'applicazione dell' art. 148 del TUIR affinché queste (i) potessero poi liberamente essere

ridistribuite (i) in capo ai soci o a terzi mediante l'utilizzo di uno qualsiasi tra gli strumenti offerti dall'ordinamento potessero poi liberamente essere ridistribuite" (cfr. pag. 15 della sentenza impugnata). I giudici di secondo grado, poi, hanno ritenuto, alla luce della documentazione in atti, ancora una volta con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità, che, nella sussistenza della condizione riguardante "le correlazioni soggettive" (come affermato anche dai giudici tributari e dal tribunale penale), che i vantaggi fiscali di Milano Fitness erano stati trasferiti con i canoni di sub-locazione abnormi a Diti Srl e Ratio Srl, specificando, tra l'altro, che le parti, nell'ambito della unicità degli interessi e della regia, avevano definito un canone al di fuori di un naturale perimetro di confronto e composizione di diversi e legittimi interessi definiti, non tenendo conto dell'andamento del mercato e nella diversa ottica delle sublocatrici da una parte e della gestione delle palestre dall'altra, ma, piuttosto, "sulla base di un modello organizzato e pianificato per realizzare il passaggio di risorse dal soggetto agevolato al sublocatore, transito diversamente regolato per Gymnasia - con clausola ad hoc pe regolare gli importi della locazione ai flussi di reddito, meno flessibile e meno efficace perché determinato su previsioni e - per Milano Fitness - con riduzione del canone a fine esercizio con effetto retroattivo e con semplici missive, meno elegante, ma più efficace, semmai se ne dovesse riconoscere la legittimità, intervenendo a fine esercizio sulla base di risultati ormai noti" (cfr. pagine 16 e 17 ed anche 18-23 della sentenza impugnata).

7.4 Il motivo è pure infondato, tenuto conto che "Ai fini del rispetto delle condizioni soggettive per la fruizione delle agevolazioni di cui all' art. 148 , commi 3, 5, 6 e 7 TUIR occorre che le disposizioni contenute nell'atto costitutivo o nello statuto dell'associazione risultino conformi a quanto indicato nell' art. 148 , comma 8, TUIR e che sia assicurato in concreto, durante lo svolgimento dell'attività associativa, il rispetto e l'attuazione dei principi di partecipazione e di democraticità a beneficio degli associati" (Cass., 11 gennaio 2023, n. 553 ; Cass., 12 ottobre 2022, n. 29800) e che "Un'associazione sportiva dilettantistica, il cui ordinamento interno non sia conforme alle disposizioni contenute nell' art. 148 , comma 8, del T.U.I.R. , non può avere, né mantenere, la qualifica di ente non commerciale, con la conseguenza che la stessa non può fruire delle agevolazioni fiscali previste dalla L. n. 398/1991 , riservata agli enti sportivi dilettantistici senza fine di lucro" (Cass., 3 agosto 2023, n. 23781).

7.5 Ciò anche alla luce del tenore letterale dell' art. 148 , terzo comma, del D.P.R. n. 917 del 1986 , rubricato "Enti di tipo associativo", nel testo successivo alla riforma del 2004, che recita: "3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

7.6 Inoltre, "In tema di Ires, ai fini della qualifica di ente non commerciale rileva l'esercizio, in via prevalente, di attività rese in conformità ai fini statutari non rientranti nelle fattispecie di cui all'

art. 2195 c.c., svolte in mancanza di specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione, con la conseguenza che va disconosciuto il regime di favore previsto dall' art. 143 (già 108) del D.P.R. n. 917 del 1986 , per carenza di detti requisiti di "decommercializzazione", in caso di distribuzione degli utili, omessa compilazione del libro dei soci e mancata partecipazione degli associati alla vita dell'ente" (Cass., 26 settembre 2018, n. 22939) e che "In tema di agevolazioni fiscali a favore degli enti associativi, spetta sempre a questi la dimostrazione dei requisiti necessari per il relativo godimento, ex art. 2697 c.c.. Inoltre, per consolidata giurisprudenza di legittimità, nel caso delle ASD, oltre al formale recepimento, negli atti costitutivi e statuti, delle clausole necessarie alle agevolazioni previste ex art. 148 , comma 8, T.U.I.R. e 90, L. n. 289/2002 , è fondamentale che tali clausole siano concretizzate attraverso la c.d. vita associativa, che realizza - nei fatti - il concetto di democraticità ed uniformità del rapporto associativo, espresso nelle predette clausole. L'assenza di qualsiasi tipo di documentazione che dimostri tutto ciò rende impossibile confermare che si è in presenza di un ente associativo, con perdita della natura di ente non commerciale" (Cass., 30 aprile 2018, n. 10293).

8. Il secondo motivo lamenta, in via subordinata rispetto al primo motivo ed ancora sul capo della sentenza che aveva configurato la revoca del regime della de-commercializzazione di cui all' art. 148 , comma 3 TUIR , in ragione di una asserita distribuzione indiretta dei proventi ai soci per acquisto di beni sopra il valore normale, la violazione e falsa applicazione dell' art. 9 , comma 3, TUIR , in funzione dell' art. 10 , comma 6, del decreto legislativo n. 460 del 1997 e in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ. e l'erronea applicazione del criterio del valore normale. La sentenza in esame, infatti, avrebbe dovuto confrontare i canoni di locazione pagati da Milano Fitness con il "valore normale" delle locazioni di immobili aventi le medesime caratteristiche di quelli oggetto del presente giudizio, e, quindi, solo allorché i primi fossero risultati, in misura abnorme, superiori al secondo, affermarne lo scostamento e farne derivare le relative conseguenze. La Commissione tributaria regionale non aveva proceduto, in concreto, nel modo previsto dal disposto dell' art. 9 , comma 3, TUIR , perché non aveva confrontato i canoni pagati da Milano Fitness (i c.d. "canoni a valle") col relativo "valore normale" e, al contrario, li aveva confrontati con il canone di locazione pagato da Ratio e Diti ai proprietari degli immobili, (il c.d. "canone a monte"), come se questi potessero rappresentare da soli il valore di mercato. Mancava, dunque, ai fini della corretta applicazione dei principi enunciati dall' art. 9 , comma 3, TUIR , l'elemento essenziale costituito dal confronto con il mercato, ossia quali prezzi, parti terze diverse da quelle oggetto dei fatti di causa, avevano applicato nel medesimo periodo temporale per la locazione di immobili similari, quanto a ubicazione, consistenza, destinazione e finitura. La violazione di legge era ancor più palese perché gli stessi giudici d'appello (peraltro non avvedendosi che le censure erano state proposte in tema di violazione del contraddittorio procedimentale) avevano accertato che gli immobili locati a Diti e Ratio dalle proprietà erano, quanto a finiture e attrezzature, molto diversi da quelli sub-locati dalle prime a Milano Fitness, in quanto erano stati sottoposti alle radicali ristrutturazioni documentate da Milano Fitness in corso di causa e, pur evidenziando che dal tempo della prima locazione a quello della sub-locazione oggetto di contestazione vi erano stati investimenti per oltre 12 milioni di Euro, sostenuti da Ratio e Diti, erano stati poi ritenuti sufficienti ad integrare la valida ragione economica, tale da giustificare l'importo differente tra i canoni "a monte" e quelli "a valle". Con le

specifiche censure concernenti il profilo oggettivo della asserita distribuzione di utili, contenute nell'atto di costituzione in giudizio, la società Milano Fitness, aveva lamentato, da un lato, che l'Ufficio non aveva provato un "valore normale" delle palestre o meglio dei relativi canoni di locazione; dall'altro, che i tre immobili ad uso ufficio ed uso industriale (ma in stato di disuso) dati in locazione a partire dagli anni 1999 - 2002 dai proprietari a Ratio e Diti erano ontologicamente, strutturalmente, funzionalmente ed economicamente differenti da quelli poi assunti in locazione da Milano Fitness nel corso del 2011, per via della loro ristrutturazione e approntamento ad attività economica (centri sportivi e piscine, perfettamente attrezzati) medio tempore intervenuta e ciò era stato anche asseverato dalla relazione (Omissis). La Commissione tributaria regionale aveva commesso un errore di diritto perché ai fini della corretta applicazione della citata norma, era necessario, anzitutto, accertare quale fosse il valore normale della locazione per poi operare la comparazione con quanto pattuito dalla Milano Fitness.

8.1 Anche il secondo motivo, che ribadisce in parte profili di censura già formulati in relazione al primo motivo, è inammissibile per la stessa ragione, in quanto censura una erronea ricognizione della fattispecie concreta, di necessità mediata dalla contestata valutazione delle risultanze probatorie di causa, che non costituisce vizio di violazione di legge.

8.2 Inoltre, per quanto già rilevato e diversamente da quanto affermato dalla società ricorrente, i giudici di secondo grado, con una valutazione che rientra nei poteri di accertamento del fatto del giudice di merito (Cass., 18 novembre 2016, n. 23498), lungi da non considerare il valore normale delle locazioni di immobili aventi le medesime caratteristiche di quelli oggetto del presente giudizio, ha affermato, con una motivazione ampia e molto articolata, che il canone pattuito dalle parti non era stato definito tenendo conto dell'andamento di mercato e in un'ottica di equilibrio negoziale che tenesse conto dei "contrapposti" interessi delle parti, prevedendo anche una riduzione del canone a fine esercizio e con effetto retroattivo e ciò a differenza del canone regolato per Gymnasia, questo sì pattuito con clausola specifica e determinato in relazione ai flussi di reddito e su previsioni, dunque, meno flessibile e meno efficace (cfr. pagine 16 e 17 della sentenza impugnata). Peraltro, a fronte di ciò, come si legge nella sentenza impugnata, la società ricorrente si era limitata ad evidenziare da un lato la modestia della differenza tra i canoni corrisposti da Milano Fitness a fronte degli oneri delle sublocatrici (pari a Euro 123.716,00) e dall'altro che gli ingenti valori di ristrutturazione (per un ammontare di Euro 12.059.600,00) dovevano considerarsi un giusto rendimento pari alla durata residua del contratto di 12 anni, elementi questi ritenuti infondati dai giudici di secondo grado ai fini di ritenere "congruo" il canone di locazione, ancora una volta con un accertamento di merito insindacabile in questa sede.

8.3 Per quanto detto, non viene in rilievo, dunque, alcuna violazione dell' art. 9 , comma 3, TUIR , a fronte anche della giurisprudenza di questa Corte secondo cui "L' art. 9 , terzo comma, TUIR , individua quale strumento di calcolo del valore normale e, quindi, del valore che sarebbe praticato in un regime di libera concorrenza, il metodo del confronto del prezzo con imprese indipendenti, declinato della duplice versione del confronto interno, ovvero tra la transazione effettuata dal soggetto che deve applicare il prezzo di trasferimento con un soggetto terzo, e del confronto esterno, cioè di quello tra transazioni in cui cedente e cessionario sono soggetti terzi rispetto al gruppo. La lettera della norma in vigore privilegia, pertanto, una metodologia che

però evidentemente è utilizzabile solo nel caso in cui il prezzo sia congruamente confrontabile con quello applicato in transazioni simili. Nel metodo del confronto del prezzo, occorre procedere, oltre che all'analisi di similarità delle caratteristiche dei prodotti presi a campione, anche all'analisi funzionale, così che ai fini della comparabilità delle transazioni assolvono un ruolo decisivo, unitamente alla identità del prodotto, le funzioni svolte dalle imprese e l'allocazione dei rischi tra le parti contrattuali, idonee a incidere sul prezzo della transazione" (Cass., 13 dicembre 2022, n. 36275) e secondo cui "Lo scostamento dal valore normale del canone di affitto di cui all' art. 9 del T.U.I.R. può assumere rilievo quale parametro meramente indiziario dell'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione posta in essere, esulante dal normale margine di errore di valutazione anche dell'inerenza della destinazione del bene o servizio, sì da giustificare l'accertamento con conseguente prova contraria a carico del contribuente" (Cass., 19 aprile 2023, n. 10422).

9. Il terzo motivo, sul capo della sentenza che, non rilevando l'intervenuto giudicato interno per mancata impugnazione di una ratio decidendi, ha statuito l'ammissibilità dell'appello erariale, lamenta la violazione degli artt. 53 del decreto legislativo n. 546 del 1992 , 100 cod. proc. civ e 384 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. La contestazione dell'Agenzia delle Entrate era fondata sulla evidenziata sproporzione tra i canoni di locazione pagati da Ratio e Diti rispetto a quelli pagati da Milano Fitness. L'ovvia conseguenza era che la statuizione del primo giudice - secondo la quale "devesi rilevare che è provato in atti, e non solo per richiamo ai contratti tra le parti, ma per fatto documentato con i costi di ristrutturazione e ammodernamento sostenuti dai sublocatori, che la natura e qualità dei beni oggetto di sublocazione a parte attrice è ben diversa da quella dei beni oggetto di locazione ai sub locatori, prima dei lavori di ristrutturazione" non poteva essere considerata una mera argomentazione od anche una valutazione dei presupposti necessari di fatto che, unitamente ad altri, concorrevano a formare un capo unico della decisione, ma un capo completamente autonomo che, come tale, dotato di propria individualità ed autonomia, integrava una decisione del tutto indipendente. Del tutto correttamente, pertanto, in assenza di qualsivoglia censura dell'Agenzia delle Entrate, su tale capo della decisione, era stato eccepito dalla contribuente il giudicato interno. I giudici di secondo grado, sul punto, non avevano ben compreso l'eccezione di giudicato ed avevano affermato che la società Milano Fitness aveva contestato la "doglianza dell'Ufficio con la quale si sottolinea l'omessa valutazione della documentazione prodotta dal contribuente".

9.1 Il motivo è infondato.

9.2 E' orientamento di questa Corte quello secondo cui "Il giudicato interno si forma solo su di un capo autonomo della sentenza che risolva una questione avente una propria individualità ed autonomia, così da integrare una decisione del tutto indipendente, e non sussiste nei riguardi di una mera argomentazione, ossia della semplice esposizione di un'astratta tesi giuridica, anche quando sia utile a risolvere questioni strumentali all'attribuzione del bene controverso" (Cass., 30 giugno 2022, n. 20951 ; Cass., 17 settembre 2008, n. 23747 ; Cass., 23 agosto 2007, n. 17935) e che "In tema di appello, la mancata impugnazione di una o più affermazioni contenute nella sentenza può dare luogo alla formazione del giudicato interno soltanto se le stesse siano configurabili come capi completamente autonomi, risolutivi di questioni controverse che, dotate di propria individualità ed autonomia, integrino una decisione del tutto indipendente, e non

anche quando si tratti di mere argomentazioni, oppure della valutazione di presupposti necessari di fatto che, unitamente agli altri, concorrano a formare un capo unico della decisione" (Cass., 15 dicembre 2021, n. 40276 ; Cass., 18 settembre 2017, n. 21566).

9.3 All'evidenza, nel caso di specie si è certamente in presenza di un capo della sentenza che riguarda argomentazioni o affermazioni che costituiscono mera premessa logica della statuizione in concreto adottata dai giudici di primo grado ("devesi rilevare che è provato in atti, e non solo per richiamo ai contratti tra le parti, ma per fatto documentato con i costi di ristrutturazione e ammodernamento sostenuti dai sublocatori, che la natura e qualità dei beni oggetto di sublocazione a parte attrice è ben diversa da quella dei beni oggetto di locazione ai sub locatori, prima dei lavori di ristrutturazione") e non già di un capo autonomo che risolve una questione controversa, avente una propria individualità ed autonomia, tale da configurare il giudicato interno.

10. Il quarto motivo lamenta, in via di estremo subordine, con riferimento al distinto capo della sentenza impugnata rubricato "Irap", la violazione e falsa applicazione dell' art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997 e del successivo art. 11, comma 1, lett. B), numeri da 2 a 5, nonché dell' art. 53 Cost., in relazione all' art. 360 , comma primo, n. 3, cod. proc. civ.. La sentenza impugnata era comunque viziata per erronea applicazione delle norme che presiedono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive. I giudici di secondo grado invece di riconoscere la sussistenza di un onere dell'Agenzia di procedere d'ufficio alla selezione dei costi indeducibili rispetto alla "differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell' articolo 2425 del codice civile" emergente dal bilancio una volta dichiarata l'imponibilità dei ricavi, avevano ritenuto di poterne disconoscere tout court la detraibilità dei costi, in ragione di una supposta "mancata attivazione" della società, mentre le norme di legge pacificamente applicabili alla fattispecie ed il più generale principio di capacità contributiva consacrato nell' art. 53 Cost. imponevano la tassazione di un valore della produzione netta e non lorda, con la deduzione dei relativi costi. In ogni caso, la società si era fatta carico di enucleare analiticamente i minimali costi indeducibili ai fini IRAP nelle memorie depositate nel giudizio di primo grado per l'udienza del 23 ottobre 2017.

11. Il quinto motivo lamenta, ancora sul capo della sentenza che riguarda l'Irap ed in subordine rispetto al motivo precedente, l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., e specificamente della circostanza che la società Milano Fitness, in sede di memoria depositata nel giudizio di primo grado (come trascritta alle pagine 48-53 del ricorso per cassazione) aveva individuato i minimali costi "commerciali" indeducibili dalla base imponibile IRAP.

12. I motivi, che devono essere esaminati unitariamente perché connessi, sono infondati.

12.1 Deve premettersi che la base imponibile dell'Irap, imposta diretta e reale, che ha come presupposto impositivo l'esercizio abituale di attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazioni di servizi, è determinata, ai sensi dell' art. 5 , comma 1 del decreto legislativo n. 446 del 1997 , "per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell' articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle

voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio".

12.1.1 Ai sensi del comma 3, dell'art. 5 citato, "Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), dell' articolo 2425 del codice civile, nonché i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del presente decreto; la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; le perdite su crediti; l'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 . I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, nonché le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione. Sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al conto economico".

12.1.2 Il comma 4, poi, prevede che "I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi" e il comma 5 che "Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa".

12.1.3 L' art. 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997 , infine, prevede alla lettera a) le voci che sono ammesse in deduzione nella determinazione della base imponibile e alla lettera b) le voci che non sono ammesse in deduzione:

"2) i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all' articolo 67, comma 1, lettere i) e l) del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 ; 3) i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all' articolo 49 , commi 2, lettera a), e 3, del predetto testo unico delle imposte sui redditi ; 4) i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell' articolo 47 dello stesso testo unico delle imposte sui redditi ; 5) gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui alla lettera c) del predetto articolo 49 , comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi ".

12.2 Se questo è il tenore letterale delle norme richiamate dalla società ricorrente non si comprende la dedotta illegittimità del decisum dei giudici di secondo grado che hanno ritenuto di disconoscere la detraibilità dei costi in ragione di una mancata attivazione (in punto di onere probatorio) della società contribuente, piuttosto che riconoscere (come assume la società

ricorrente) la sussistenza di un onere dell'Agenzia di "procedere alla selezione dei costi indeducibili" specificamente indicati dalle norme.

12.3 Ed invero, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che:

-) In tema di Irap, l' art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997 , come modificato dalla legge n. 244 del 2007 , prevede una netta separazione fra le regole valide per la determinazione della base imponibile di tale imposta rispetto a quelle dell'Ires (Cass., 15 marzo 2021, n. 7183);

-) In tema di determinazione della base imponibile dell'IRAP, ai sensi dell' art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997 , come modificato dall' art. 1 , comma 50, lett. a) della legge n. 244 del 2007 , la regola della derivazione dei costi sostenuti dal conto economico non esclude il controllo sull'inerenza dei medesimi, ossia la verifica della corretta appostazione degli stessi in detto conto rispetto ai principi civilistici e contabili nazionali (Cass., 11 giugno 2018, n. 15115);

-) In tema di rettifica all'accertamento di ILOR, IRAP ed IVA a carico di una società, l'amministrazione finanziaria ha il solo onere di provare l'esistenza di un reddito imponibile e la qualità di debitore del contribuente, mentre è onere di quest'ultimo provare la sussistenza dei presupposti di eventuali esenzioni d'imposta o componenti negativi del reddito, non determinando alcuna inversione dell'onere della prova la circostanza che l'Erario abbia in giudizio svolto deduzioni ed argomentazioni per dimostrare l'insussistenza di oneri e costi deducibili ed inerenti alle attività produttive del contribuente stesso (Cass., 1 luglio 2013, n. 16461);

-) L'onere di provare la sussistenza dei presupposti di esercizio del diritto di detrazione dell'Iva e del diritto di deduzione dei costi dalla base imponibile dell'Irap spetta al contribuente (Cass., 28 luglio 2017, n. 18808 , in motivazione).

12.4 La sentenza impugnata ha fatto corretta applicazione dei principi esposti, laddove ha affermato che "la determinazione della base imponibile Irap è stata sganciata dall'imponibile Ires in modo tale da tenere conto unicamente delle voci di bilancio rilevanti ai fini Irap" e che "Milano Fitness non aveva mai indicato quali tra i costi "didattici" deducibili dalla base imponibile Irap l'Agenzia delle Entrate avrebbe omesso di indicare". Né è pertinente la circostanza dedotta dalla società ricorrente in ordine al fatto che la società si era fatta carico di enucleare analiticamente i minimali costi "ineducibili" ai fini Irap nelle memorie depositate nel giudizio di primo grado per l'udienza del 23 ottobre 2017, di cui poi si deduce anche l'omesso esame ex art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., dovendosi affermare, ancora una volta, che quel che rileva non è tanto l'onere probatorio in ordine a costi indeducibili, peraltro previsti specificamente dalle norme sopra richiamate, ma, piuttosto, l'onere probatorio relativi ai costi deducibili. Né tale onere probatorio, come correttamente rilevato dai giudici di secondo grado, può ritenersi assolto, da quanto argomentato in sede di appello e trascritto alle pagine 48 - 53 del ricorso per cassazione, dove quel che rileva è la generica indicazione della somma complessiva di Euro 7.325.389, al rigo IC49, quali componenti negative (a fronte della somma di Euro 7.513.666 indicata al rigo IC56 come componenti positivi ritenuti dall'Ufficio ricavi tassabili). Ed invero, in disparte il principio di cui all' art. 83 del D.P.R. n. 917 del 1986 , secondo cui, in difetto di specifiche diverse disposizioni, valgono anche per l'ordinamento fiscale le disposizioni

civilistiche in tema di redazione del bilancio, compresi i principi contabili nazionali ed internazionali, che peraltro, per quanto già rilevato, non escludono il controllo sull'inerenza dei costi medesimi, attraverso la correttezza della loro appostazione nel conto economico, deve osservarsi che la contestazione dei costi da parte dell'Amministrazione è stata effettuata in ragione della ritenuta applicabilità alla fattispecie in esame della "normativa fiscale", da intendersi, sostanzialmente, nell'argomentazione del giudice tributario d'appello, riferita alle norme del D.P.R. n. 917/1986 (cd. TUIR) in tema di componenti positivi e negativi di reddito, ai fini della determinazione del reddito delle società, e rispetto a tale specifica contestazione, la società ricorrente non ha assolto all'onere della prova alla stessa spettante in tema di costi deducibili.

13. Per quanto esposto, vanno accolti il secondo, terzo e quarto motivo del ricorso principale di A.A. e vanno rigettati il primo motivo del ricorso principale e il ricorso incidentale presentato dalla società Milano Fitness Società Sportiva Dilettantistica a responsabilità limitata; la sentenza impugnata va cassata, in relazione ai motivi accolti del ricorso principale, e la causa deve essere rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

13.1 La società Milano Fitness Società Sportiva Dilettantistica a responsabilità limitata, società ricorrente in via incidentale, va condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dalla Agenzia controricorrente e liquidate come in dispositivo, nonché al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

P.Q.M. La Corte accoglie il secondo, terzo e quarto motivo del ricorso principale e rigetta il primo motivo del ricorso principale e il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Condanna la società ricorrente in via incidentale al pagamento, in favore della Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 18.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, della L. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della società ricorrente in via incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1 bis, dello stesso articolo 13, ove dovuto.vvv

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza