

ALLEGATO ANALITICO

MOTIVI DI RICORSO, OSSERVAZIONI SOLLEVATE E RISPOSTE DEI MAGISTRATI

PREMESSA

Questo allegato contiene l'analisi dei motivi di ricorso (riportati in colore rosso), di tutto quanto sostenuto dalla A.S.D. e delle risposte fornite, passo passo, dai magistrati (esposte in colore blu).

Vista la citata ripetizione di parti comuni in più ricorsi è preferibile offrire, per quanto possibile, un quadro d'insieme dei motivi, più che una descrizione analitica ricorso per ricorso.

Ferma la possibile competenza del lettore, si ritiene utile evidenziare alcuni aspetti, per una più semplice lettura di questo allegato:

- IN PRIMIS, è importante tener conto che all'interno di ogni ricorso, in ciascun "motivo" esposto, è possibile distinguere quella che chiamerò **parte enunciativa**, cioè di spiegazione generale del motivo, da quella che è invece la **parte descrittiva**, in cui vengono articolate le specifiche lamentele e quegli aspetti che, nel dettaglio, la A.S.D. ritiene di aver già provato o quelle ragioni per cui la Sentenza contestata va considerata effettivamente manchevole. Si precisa ciò in quanto ad esempio, la parte enunciativa del motivo che è stato riconosciuto come fondato dai magistrati, portando alla vittoria l'associazione, era presente ed uguale "alla lettera" anche in tutti gli altri ricorsi ritenuti infondati, i quali però presentavano una sola simile, se non diversa, articolazione della parte descrittiva.

- IN SECUNDIS, a prescindere dalle tematiche sportive e fiscali (anche relative all'articolo 148 del T.U.I.R.), già conosciute dalle A.S.D. e naturalmente trattate nelle quattro sentenze, i motivi di ricorso e le motivazioni dei magistrati, ruotano anche su alcuni **capisaldi** del codice di procedura civile, come nullità della sentenza, omessa motivazione, infondatezza o inammissibilità del ricorso, ecc. Certi che la chiarezza delle norme possa fornire un valido orientamento, si riporta – nella pagina seguente – una breve legenda relativa in particolare agli articoli 112, 115, 360 e 360 bis del citato codice.

* * * * *

LEGENDA

Sono riportate poche norme, ed in versione ridotta ai soli commi o alle sole parti più citate dai magistrati della Corte di Cassazione nelle quattro sentenze oggetto dell'articolo.

Art. 360 Sentenze impugnabili e motivi di ricorso

Le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione:

- 3) per **violazione o falsa applicazione di norme di diritto ...;**
- 4) per **nullità della sentenza o del procedimento;**
- 5) per **omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.**

Art. 360 bis Inammissibilità del ricorso

Il ricorso è inammissibile:

- 1) *quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto **in modo conforme alla giurisprudenza della Corte** e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa;*
- 2) *quando è **manifestamente infondata** la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo.*

Art. 112 Corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato

Il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa; e non può pronunciare d'ufficio su eccezioni, che possono essere proposte soltanto dalle parti.

Art. 115 Disponibilità delle prove

Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita. Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza.

* * * * *

INIZIAMO CON L'ANALISI DEI MOTIVI DI RICORSO PROPOSTI DALLA A.S.D., PROCEDENDO AD ORDINARE I MOTIVI DI RICORSO IN BASE ALLA RIPARTIZIONE DEI COMMI 3, 4 E 5 DELL'ART. 360 C.P.C.

* * * * *

PRIMA CATEGORIA DEI MOTIVI DI RICORSO SOLLEVATI:

ART. 360 C.P.C., COMMA 3 "VIOLAZIONE O FALSA APPLICAZIONE DI NORME DI DIRITTO"

1) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI DEDUCE LA VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DEGLI ARTT. 148 TUIR (ART. 111 TUIR APPLICABILE RATIONE TEMPORIS), 90 I. N. 289 DEL 2002, 7 D.L. N. 136 DEL 2004 CONV. IN I. N. 186 DEL 2004, 1 D.L. N. 72 DEL 2004 CONV. IN I. N. 128 DEL 2004, 3 E 4 I. N. 383 DEL 2000, 1 I. N. 398 DEL 1991, 15 DISPOSIZIONI PRELIMINARI C.C. (ART. 360, COMMA 1, N. 3) C.P.C.). SECONDO PARTE RICORRENTE, LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE HA NEGATO LA QUALIFICA DI ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA SULLA BASE DI ELEMENTI INDICATI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE NEL PROPRIO ATTO DI ACCERTAMENTO CHE NON SONO PREVISTI DALLA NORMATIVA DI RIFERIMENTO AL FINE DI CONFERMARE O ESCLUDERE LA QUALIFICA IN QUESTIONE.

Questo motivo è stato ripetuto in più sentenze, ne troviamo di seguito la diversa articolazione.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15328/2019

In particolare, la A.S.D. evidenzia che:

- i. - nessuna norma qualifica l'attività dilettantistica per cui non può farsi discendere dalla promozione dell'attività motoria la carenza dei requisiti di attività non lucrativa;*
- ii. - la parte ricorrente aveva indicato nel ricorso introduttivo l'iscrizione al Centro Sportivo Educativo Nazionale, ente di promozione sportiva riconosciuto dal Coni, mentre nessun rilievo riveste la circostanza della mancata affiliazione diretta al Coni (allorquando nella sentenza si sottolinea che la parte ricorrente non era iscritta al Coni);*
- iii. - l'art. 111, comma 4 quinquies, lett. d), d.P.R. 917/1986, (nel testo in vigore ratione temporis, prevedeva che nello statuto dell'asd dovesse essere inserita la clausola inerente l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie, per cui la norma non stabiliva un obbligo di conservazione di documentazione relativa agli incassi e la stessa Guardia di finanza ha allegato al p.v.c. le copie dei rendiconti annuali e delle assemblee dei soci nel corso delle quali i primi venivano approvati;*
- iv. - l'art. 111, comma 3, TUIR - applicabile ratione temporis - prevedeva la possibilità che gli iscritti all'associazione sportiva dilettantistica (o anche terzi) versassero corrispettivi specifici a fronte delle prestazioni ricevute dall'associazione, in conformità alle finalità istituzionali, senza che tale circostanza, dunque, facesse venir meno la natura della stessa di associazione sportiva dilettantistica;*

Prima di verificare la risposta dei magistrati, vediamo come le stesse osservazioni siano state poste anche in altri ricorsi.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15327/2019

In particolare, la A.S.D. evidenzia gli stessi punti *ii.*, *iii.* e *iv.* sostenuti nel ricorso di cui alla sentenza 15328/2019; solo è leggermente diverso il punto *i.* in quanto nel procedimento innanzi alla C.T.R. era

emerso un problema particolare con l'iscrizione al Coni per l'anno di imposta oggetto dell'accertamento, ed allora l'associazione si è difesa sostenendo quanto segue:

- i. *la parte ricorrente aveva indicato nel ricorso introduttivo l'iscrizione al Movimento Sport Azzurro Italia, ente di promozione sportiva riconosciuto dal Coni, mentre nessun rilievo riveste la circostanza della mancata affiliazione diretta al Coni (allorquando nella sentenza si sottolinea che la parte ricorrente non era iscritta al Coni);*

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15326/2019

Il motivo era presente anche qui come quarto motivo di ricorso, ma naturalmente il giudizio favorevole sul primo motivo di ricorso, riconosciuto fondato, ha "assorbito" gli altri, ossia ha fatto sì che il ricorso della A.S.D. sia stato accolto senza necessità di affrontare nel merito la fondatezza degli altri motivi.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15325/2019

Questo motivo è per la precisione il quarto del ricorso, e per la verità la A.S.D. evidenzia numerose osservazioni:

- i. *la parte ricorrente aveva indicato nel ricorso introduttivo l'iscrizione, per l'anno d'imposta 2001, al Centro Sportivo Educativo Nazionale (C.S.E.N.), ente di promozione sportiva riconosciuto dal CONI, allegando la relativa attestazione al ricorso, mentre nessun rilievo riveste la circostanza della mancata affiliazione diretta al Coni, iscrizione peraltro realizzata nell'anno 2006, con conseguente ratifica dell'iscrizione provvisoria già posta in essere in anni precedenti (allorquando nella sentenza si sottolinea che nell'anno in esame la parte ricorrente non era iscritta al Coni);*
- ii. *la norma di cui all'art. 90 l. n. 289 del 2002 secondo cui le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica è entrata in vigore successivamente alla costituzione dell'associazione ricorrente (avvenuta nel 1991), di tal che non può trovare applicazione al caso di specie, così come il comma 18 ter dell'art. 90, introdotto ad opera del d.l. n. 72 del 2004, conv. in l. 128 del 2004. Inoltre, si sottolinea che nessuna sanzione è prevista per il caso in cui tale indicazione non venga espressa nella denominazione dell'associazione (in ordine alla mancata indicazione nello statuto della natura di associazione sportiva dilettantistica);*
- iii. *l'art. 111, comma 3, TUIR - applicabile ratione temporis - prevede la possibilità che gli iscritti all'associazione sportiva dilettantistica (o anche terzi) versino corrispettivi specifici a fronte delle prestazioni ricevute dall'associazione, in conformità alle finalità istituzionali, senza che tale circostanza, dunque, faccia venir meno la natura della stessa di associazione sportiva dilettantistica (in relazione alla circostanza secondo cui la ricorrente "venderebbe", dietro corrispettivi variabili, l'uso dello stabile e delle attrezzature);*
- iv. *la norma di cui all'art. 148, comma 8, non è applicabile al caso di specie, essendo stata introdotta in epoca successiva alla chiusura dell'anno d'imposta in contestazione, mentre nessuna disposizione analoga era prevista all'art. 111 TUIR (riguardo alla documentazione contabile ritenuta inidonea per mancanza delle opportune vidimazioni e della sottoscrizione da parte dei soci deputati alle firme assembleari e all'assenza di un registro di cassa);*
- v. *l'art. 111, comma 3, TUIR, applicabile ratione temporis, prevedeva espressamente la possibilità di pagamento di corrispettivi specifici da parte degli associati (in merito alla circostanza secondo cui gli associati ritenevano che la frequentazione delle attività di palestra costituissero prestazioni con corrispettivo di danaro, rese dal Presidente Bergamini e dai suoi familiari costituenti gli effettivi amministratori delle attività fitness e ritenuta azienda commerciale);*
- vi. *la mera presenza di soggetti "sprovvisti di tesserino sociale" non è elemento tale da comportare la decadenza dalla qualifica di associazione sportiva dilettantistica poiché nessuna norma impone ai soci dell'associazione sportiva dilettantistica di portare sempre con sé il tesserino sociale e l'art. 4 l. n. 383 del 2000 prevede espressamente che le associazioni di promozione sociale traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento delle loro attività anche da proventi delle cessioni di beni e servizi agli associati e a terzi, attraverso lo svolgimento di attività economiche di*

natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliario e sussidiaria e comunque finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali. La possibilità di erogare servizi a terzi non comporta il venir meno della natura associativa dell'ente.

- vii. nessuna norma esclude la possibilità che lo stabile e le attrezzature sportive siano di proprietà del presidente e che gli stessi vengano concessi in comodato d'uso all'associazione sportiva;
- viii. nessuna norma impone che i tesserini sociali rechino particolari indicazioni e, nella specie, l'indicazione di soggetti diversi dal Presidente dell'associazione;
- ix. nessuna norma esclude che la nomina dei membri del consiglio direttivo possa essere rinnovata, alla scadenza del mandato. **A sostegno della natura di associazione sportiva dilettantistica, la contribuente sottolinea alcuni elementi documentali che attesterebbero tale qualità (documentazione attestante l'affiliazione, per l'anno 2001, della ricorrente al "Centro Sportivo Educativo Nazionale"; dichiarazione resa da associazione locale, attestante la partecipazione della ricorrente a manifestazioni benefiche, prive di scopo di lucro; copia del verbale dell'assemblea dei soci del 30 aprile 2002, dal quale emerge, oltre al regolare svolgimento delle assemblee dei soci, anche la regolare approvazione del rendiconto consuntivo e previsionale, così come previsto dall'art. 90, comma 18, lett. f) l. 289/2002).**

Vediamo ora, di seguito, – in merito all'evidenziato motivo - le risposte dei magistrati della Cassazione.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15325/2019

Partiamo proprio da tale ultimo ricorso esposto, cioè quello di cui alla sentenza n° 15325/2019, in cui i Giudici hanno offerto una risposta congiunta a più motivi del medesimo ricorso (secondo, terzo e quarto motivo):

- a. La disciplina generale riguardante i soggetti sottoposti all'imposta sul reddito delle società, fissata dagli artt. 86 e 87 (ora 72 e 73) TUIR - e di cui gli artt. 108 (ora 143) e seguenti costituiscono una deroga - si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche (Cass. 9 maggio 2018, n. 11048). Ne deriva che **l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione** - ossia che l'ente sebbene somigliasse ad una attività commerciale in realtà non lo era - **è a carico del soggetto che la invoca**, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c., non essendo certo sufficiente allegare lo statuto sociale e la finalità ivi recepita (Cass. 29 luglio 2005, n. 16032; Cass. 20 ottobre 2006, n. 22598; Cass. 25 novembre 2008, n. 28005; Cass. 12 maggio 2010, n. 11456; Cass. 12 febbraio 2013, n. 3360; Cass. 4 ottobre 2017, n. 23167).
- b. **L'esenzione d'imposta prevista dall'art. 148 TUIR in favore delle associazioni non lucrative dipende pertanto non dall'elemento formale della veste giuridica assunta dall'associazione, ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro.**
- c. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, sebbene dietro pagamento di uno specifico corrispettivo, a favore dei propri associati, purché siano concretamente rispettate quelle clausole statutarie che assicurano l'effettività del rapporto associativo, quali ad esempio il diritto di voto in relazione all'approvazione e modificazione dello statuto e dei regolamenti ed alla nomina degli organi direttivi (Cass. 4 marzo 2015, n. 4315). **Invece si deve escludere dai suddetti benefici quella compagine sportiva che, gestore di palestra, esiga dalle persone aventi la veste formale di associati un corrispettivo proporzionale all'attività erogata in loro favore e le escluda da tutte le scelte decisive per la vita dell'associazione, trattandosi di caratteristiche che equiparano in tutto la suddetta compagine ad un imprenditore commerciale** (Cass. 11 dicembre 2012, n. 22578).

I magistrati della Cassazione aggiungono inoltre che:

- d. **I richiami all'art. 148 TUIR, contenuti nella pronuncia e non applicabili in relazione all'anno d'imposta contestato, non valgono a sovvertire il giudizio complessivo compiuto dai giudici del**

gravame e che si basa sull'esame congiunto di una pluralità di elementi indiziari, mentre il riferimento al commercio di prodotti di cosmesi di benessere via internet non costituisce elemento determinante della decisione ma mero riscontro degli elementi già emersi in sede di accertamento e valutati dalla pronuncia di prime cure, per cui non può derivarne nessuna nullità della decisione assunta.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15326/2019

I magistrati della Corte di Cassazione non rispondono, nel merito, di tale motivo di ricorso, giacché ritengono che la sentenza della C.T.R. vada cassata in relazione al primo motivo dichiarato fondato, e che la vittoria su quest'ultimo abbia dunque assorbito il giudizio su tutti gli altri.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15327/2019

Stesso responso di infondatezza di cui alla sentenza n° 15325/2019, con l'indicazione letterale, in particolare, del punto c) appena indicato legato ai corrispettivi proporzionali all'attività erogata ed alla mancanza di vita democratica (sentenze 4315/2015 e 22578/2012).

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15328/2019

Come sopra (identico responso e identiche parole).

* * * * *

2) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA PER VIOLAZIONE DEGLI ARTT. 42 D.P.R. N. 600/73 E 56 D.P.R. N. 633/72 (ART. 360, COMMA 1, N. 3) C.P.C.).

PARTE RICORRENTE, SUL PUNTO, CONTESTA LA SENTENZA IMPUGNATA NELLA PARTE IN CUI HA RITENUTO CHE NON COSTITUISSE FATTO NUOVO DI PROVA L'ESERCIZIO DA PARTE DELLA CONTRIBUENTE DEL COMMERCIO DI PRODOTTI DI COSMESI DI BENESSERE VIA INTERNET.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15325/2019

In particolare, la A.S.D. evidenzia che:

- i. *“Come risulta dalla stessa sentenza, tale circostanza è stata tuttavia evinta dal documento prodotto dall'Agenzia delle Entrate in allegato sub 1 al proprio atto di costituzione in giudizio in primo grado. Si tratta, pertanto, di un nuovo motivo di accertamento, non contenuto nell'atto impositivo e in quanto tale non suscettibile di ingresso in giudizio (il documento prodotto dall'Agenzia delle Entrate, in calce reca la data del 19 dicembre 2007, laddove l'avviso di accertamento è stato notificato nel corso dell'anno 2008)”.*

Nel corpo di un'unica risposta fornita a più motivi di ricorso, così i magistrati replicano a tale motivo ritenendolo infondato:

- a. *“Il riferimento al commercio di prodotti di cosmesi di benessere via internet non costituisce elemento determinante della decisione ma mero riscontro degli elementi già emersi in sede di accertamento e valutati dalla pronuncia di prime cure, per cui non può derivarne nessuna nullità della decisione assunta”.*

* * * * *

Un motivo simile al precedente veniva inserito anche nel **ricorso di cui alla Sentenza n° 15326/2019**:

3) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITA' DELLA SENTENZA PER VIOLAZIONE DEGLI ARTT. 42 D.P.R. 600/73, 56 D.P.R. 633/72 E 7 I. 212/2000 (ART. 360, COMMA 1, N. 3 C.P.C.).

PARTE RICORRENTE, SUL PUNTO, RITIENE CHE LA SENTENZA IMPUGNATA È LESIVA DELLA NORMATIVA DI RIFERIMENTO LADDOVE HA RITENUTO LEGITTIMAMENTE MOTIVATI GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO, NONOSTANTE IL FATTO CHE GLI STESSI SI ESAURISCAANO NEL RICHIAMO PER RELATIONEM AI P.V.C. REDATTI DALLA GUARDIA DI FINANZA.

In particolare, la A.S.D. evidenzia che:

- i. *“Si evidenzia, al riguardo, che né i questionari rilasciati dagli intervistati né le dichiarazioni rese dai 41 soci sentiti dai verbalizzanti sono stati allegati ai P.V.C. o agli avvisi di accertamento dedotti in giudizio, per cui questi ultimi risultano affetti da un grave difetto di motivazione, nonostante il richiamo per relationem ai P.V.C. dei verbalizzanti”.*

Il motivo non viene analizzato, in quanto, come spiegato, i Giudici hanno già ritenuto fondato il primo motivo del ricorso che è stato accolto (assorbiti dalla vittoria tutti gli altri punti).

* * * * *

SEGUONO ALTRI TRE MOTIVI COMUNQUE COLLEGATI AD UNA “VIOLAZIONE O FALSA APPLICAZIONE DI NORME DI DIRITTO”

4) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA PER VIOLAZIONE DELLE NORME PROCESSUALI DI CUI AGLI ARTT. 116 C.P.C. E 2700 C.C.

SECONDO PARTE RICORRENTE, LA SENTENZA IMPUGNATA HA ATTRIBUITO VALORE DI FEDE PRIVILEGIATA AL VERBALE DELLA GUARDIA DI FINANZA AI SENSI DELL’ART. 2700 C.C. SENZA DISTINGUERE IL VALORE DEL VERBALE IN SE’ DALLE CONCLUSIONI CUI PERVIENE, SECONDO LA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA’.

Questo motivo, in poche sintetiche righe, viene riproposto, quale terzo motivo di ricorso, sia nel **Ricorso di cui alla Sentenza n° 15327/2019** che nel ricorso **Ricorso di cui alla Sentenza n° 15328/2019**; la risposta dei magistrati è, alla lettera, identica:

- a. *“Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati e, in particolare, quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi — e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi — esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni (Cass. 5 ottobre 2018, n. 24461).*
- b. *Se dunque risulta errata la motivazione nella parte in cui non distingue le diverse parti del verbale, a seconda della natura dei fatti da esso attestati, il motivo si appalesa infondato in quanto la parte non ha dedotto, in relazione a tale doglianza, i fatti che consentirebbero di fornire la prova contraria rispetto al contenuto delle dichiarazioni rese e richiamate per relationem”.*

* * * * *

5) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA PER VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 38 C.C.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15325/2019:

Questa la valutazione della A.S.D.:

- i. *“L'interpretazione accolta dalla sentenza impugnata si porrebbe in netta antitesi rispetto alla giurisprudenza della Suprema Corte, la quale ha ribadito il principio per cui la responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 c.c., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e i terzi (Cass. 10 settembre 2009 n. 19486)”.*

I Magistrati, tuttavia, ritengono che **il motivo è inammissibile**, vediamo la loro motivazione:

- a. *“Parte ricorrente si limita a riprodurre alcuni passi tratti da pronunce della Suprema Corte senza tuttavia spiegare le ragioni per le quali la pronuncia impugnata non si sarebbe conformata a tale giurisprudenza”.*

* * * * *

6) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA PER VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 2697 C.C., COME INTERPRETATO DALLA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 18 DEL 2000 (ART. 360, COMMA 1, N. 3) C.P.C.).

SI SOTTOLINEA SUL PUNTO CHE LE DICHIARAZIONI DI TERZI NON HANNO VALORE DI PROVA MA DI MERO INDIZIO E COME TALI NON POSSONO AUTONOMAMENTE FONDARE UNA DECISIONE.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15325/2019:

Questa la valutazione della A.S.D.:

- i. *“La Commissione tributaria regionale, al contrario, ha deciso la controversia sulla scorta di prove non ammissibili nel giudizio tributario, non tanto e non solo perché si tratta di testimonianze - vietate nel giudizio avanti alle Commissioni - quanto poiché ha desunto da tali dichiarazioni la prova completa dei fatti dedotti, piuttosto che aver attribuito alle stesse mero valore indiziario”.*

I Magistrati della Corte di Cassazione ritengono l'assunto del tutto infondato, e così motivano:

- a. Le sommarie informazioni offerte dai soci o da terzi frequentatori della palestra hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, attesa la possibilità di introdurre nel giudizio tributario dichiarazioni rese da terzi, ma come tali devono essere valutate dal giudice di merito nel contesto probatorio emergente dagli atti (Cass. 30 settembre 2011, n. 20028).
- b. La pronuncia ha valorizzato una pluralità di elementi presenti nell'avviso di accertamento, valutando pertanto il complesso degli elementi indiziari e non solo le dichiarazioni acquisite al procedimento amministrativo.

* * * * *

SEGUE LA SECONDA CATEGORIA DEI MOTIVI DI RICORSO

SECONDA CATEGORIA DEI MOTIVI DI RICORSO SOLLEVATI:

ART. 360 C.P.C., COMMA 4 "NULLITA' DELLA SENTENZA O DEL PROCEDIMENTO"

7) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA PER VIOLAZIONE DELLA NORMA PROCESSUALE DI CUI ALL'ART 115 C.P.C. (ART 360, COMMA 1, N. 4) C.P.C.). I GIUDICI DEL GRAVAME HANNO FONDATA IN LARGA MISURA IL PROPRIO GIUDIZIO SU ELEMENTI PROBATORI - QUESTIONARI RIVOLTI A 36 SOGGETTI E INVITI RIVOLTI A 41 SOCI - MAI ACQUISITI AGLI ATTI DEL FASCICOLO PROCESSUALE.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15325/2019:

Questa la valutazione della A.S.D.:

- i. *“La Commissione tributaria regionale dunque, ha giudicato e deciso extra alligata et probata, finendo per ledere gravemente il diritto di difesa poiché la ricorrente non è stata posta nelle condizioni di conoscere, valutare approfonditamente e controdedurre avverso i contenuti delle dichiarazioni di terzi che sono state considerate a fondamento della decisione e che non sono mai state effettivamente valutate dalla Commissione tributaria regionale”.*

I Magistrati, tuttavia, ritengono che **il motivo è inammissibile**, vediamo la loro conclusione:

- a. *“Riguardo alla questione della mancata allegazione dei verbali di informazioni rese dagli associati e dei questionari sulla base dei quali la Commissione tributaria regionale ha fondato la sua decisione, parte ricorrente, pur prospettando la nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c. (art 360, comma 1, n. 4) c.p.c.), intende invero contestare la legittimità della mancata allegazione dei documenti, per cui si sarebbe eventualmente dovuta dedurre la nullità dell'avviso di accertamento - ex art 360, comma 1, n. 3) c.p.c. - per difetto della motivazione per relationem dell'atto d'imposizione tributaria (art. 7, comma 1, l. n. 212 del 2000);*
- b. *motivo che peraltro risulta estraneo sia ai profili affrontati dalla pronuncia impugnata, sia a quelli contenuti nel ricorso introduttivo, sinteticamente richiamati alle pagine 2 e 3 del ricorso per cassazione - all'interno peraltro dell'esposizione del fatto - facendosi lì riferimento alla diversa questione del rilievo delle presunzioni e alla loro idoneità a provare i fatti di causa.*
- c. *La Commissione tributaria regionale ha peraltro tenuto conto dei risultati dei questionari (richiamati nell'accertamento) e ne ha valutato l'attendibilità; ben poteva la società contestarne il contenuto, fornendo prova contraria”.*

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15326/2019:

Come già ampiamente spiegato i Giudici non si sono espressi su questo e altri punti in quanto assorbiti dal motivo che è stato accolto regalando l'accoglimento del ricorso in favore della A.S.D.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15327/2019:

La valutazione della A.S.D. è la medesima rispetto al ricorso di cui alla Sentenza n° 15325! Ed anche in tal caso i Giudici ritengono che il motivo è **inammissibile**, e si esprimono ripetendo parola per parola quanto sopra riportato sub a., b. e c. (cambia solo il numero delle pagine del relativo ricorso).

* * * * *

8) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA IN QUANTO AFFETTA CON IL QUINTO MOTIVO DI RICORSO SI DEDUCE L'OMESSA PRONUNCIA SU UN CAPO DI DOMANDA ESPRESSO EX ART. 360, COMMA 1, N. 4) C.P.C. IN RELAZIONE ALL'ART. 112 C.P.C. SECONDO QUANTO DEDOTTO, LA CONTRIBUENTE CONTESTAVA ESPRESSAMENTE L'AMPIEZZA DELLA BASE IMPONIBILE ACCERTATA E LE MODALITÀ DELL'ACCERTAMENTO. TALI CONTESTAZIONI SONO STATE RIPROPOSTE NELLE CONTRODEDUZIONI D'APPELLO.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15327/2019:

Questa la valutazione della A.S.D.:

- i. *“Tali contestazioni sono state riproposte nelle controdeduzioni d'appello. A fronte di tali censure, tuttavia, la Commissione tributaria regionale non ha posto in essere alcuna pronuncia, esplicita o implicita, limitando la propria attenzione alla diversa questione della sussistenza, o meno, dei requisiti di associazione sportiva dilettantistica, senza mai affrontare la diversa contestazione inerente la legittimità del procedimento seguito dall'Agenzia delle entrate per determinare i pretesi maggiori ricavi.”.*

I Magistrati, tuttavia, ritengono ancora una volta che **il motivo è inammissibile**:

- a. *“Oltre al difetto di specificità in relazione alla domanda formulata che sarebbe stata omessa - richiamando il motivo un mero estratto della parte motiva dei ricorsi introduttivi -, la doglianza appare del tutto generica, limitandosi a una contestazione dell'accertamento compiuto dalla Guardia di Finanza con riferimento alla ricostruzione del reddito (definita «illegittima, notevolmente imprecisa in quanto basata su pericolose approssimazioni, e, sostanzialmente iniqua, in quanto non corrispondente alla realtà dei fatti»), senza indicare su quali basi si sarebbe dovuto giungere a una diversa quantificazione della base imponibile. Non si comprende, pertanto, su quale profilo la sentenza impugnata si sarebbe dovuta esprimere”.*

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15328/2019:

Medesime le ragioni vantate dalla A.S.D., e medesima la risposta dei magistrati!

* * * * *

9) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA NULLITÀ DELLA SENTENZA PER VIZIO DI ULTRAPETIZIONE IN RELAZIONE ALL'ART. 112 C.P.C., POICHÉ AVREBBE PRONUNCIATO SU CIRCOSTANZE CHE NON ERANO STATE OGGETTO DI CONTESTAZIONE DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA (ART. 360, COMMA 1, N. 4) C.P.C.).

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15325/2019:

Il vizio di cd. “ultrapetizione”, secondo quanto asserito dall'Associazione, rilevarebbe sotto due profili:

- i. *“Da un lato, esso riguarderebbe l'equiparazione dell'associazione alla società semplice, non avendo mai l'Agenzia delle entrate in sede di accertamento attribuito tale natura alla palestra ..., limitandosi a disconoscerne la natura di associazione sportiva dilettantistica;*
- ii. *Dall'altro, la sentenza avrebbe illegittimamente ampliato il thema decidendum, individuando come responsabili del pagamento di tributi e sanzioni soggetti mai attinti dalla notifica dell'avviso di accertamento che ne occupa (gli amministratori in carica gestionale”.*

I Magistrati, tuttavia, ritengono che **il motivo è inammissibile**, vediamo per quali ragioni:

- a. *“Al di là della carenza di specificità con riferimento alle domande proposte - giacché il poterdovere della Corte presuppone pur sempre l'ammissibilità della relativa censura, il che comporta che gli atti dai quali dovrebbe desumersi l'error in procedendo, oltre che indicati, siano anche*

riprodotti nelle parti essenziali (Cass. 2 febbraio 2017, n. 2771) - la qualificazione dei fatti (nella specie la natura dell'associazione sportiva dilettantistica) è attività riservata al giudice di merito, per cui sotto tale profilo non sussiste il denunciato vizio di ultrapetizione. Non costituisce, inoltre, ratio decidendi l'affermazione riguardante gli amministratori in carica gestionale, essendovi quindi carenza di interesse nel contestare tale punto della motivazione”.

* * * * *

SEGUE LA TERZA CATEGORIA DEI MOTIVI DI RICORSO

TERZA CATEGORIA DEI MOTIVI DI RICORSO SOLLEVATI:

ART. 360 C.P.C., COMMA 5 "OMESSO ESAME CIRCA UN FATTO DECISIVO PER IL GIUDIZIO CHE È STATO OGGETTO DI DISCUSSIONE TRA LE PARTI"

Proprio uno dei motivi di ricorso attinenti a questa categoria è stato ritenuto fondato, ed accolto in pieno dai magistrati che hanno dunque dato ragione all'associazione sportiva dilettantistica.

10) MOTIVO DI RICORSO CON CUI "SI DENUNCIA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA IN QUANTO AFFETTA DA MOTIVAZIONE OMESSA O APPARENTE CIRCA UN FATTO CONTROVERSO E DECISIVO PER IL GIUDIZIO, OVVERO IL RICONOSCIMENTO O MENO DELLA NATURA DI ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA DELLA RICORRENTE (ART. 360, COMMA 1, N° 5 C.P.C.)".

Tutti e quattro i ricorsi sollevati dalla A.S.D. iniziano con questo motivo, con la parte generale enunciativa identicamente proposta; verificiamo cosa vi è, invece, di diverso, nella parte descrittiva, e che ha contribuito a causare esiti tanto differenti tra i ricorsi. Partiamo dal ricorso "vincente", ossia ritenuto pienamente fondato:

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15326/2019

Come di seguito descritto, la A.S.D. espone in maniera precisa e dettagliata le sue specifiche ragioni e gli specifici punti in cui la C.T.R. è venuta meno nel proprio processo decisionale:

- i. *"... la sentenza si limita a prendere atto del contenuto degli avvisi di accertamento, concludendo che gli atti impositivi sono validamente motivati e che alla ricorrente non può essere riconosciuta la qualifica di associazione sportiva dilettantistica ... la sentenza, in tal senso, sarebbe del tutto priva di motivazione".*
- ii. *"A fronte di specifiche doglianze mosse dalla contribuente (i ricorsi introduttivi del giudizio, presentati per gli anni d'imposta 1997, 1998, 1999, illustravano partitamente le ragioni per le quali alla contribuente doveva essere riconosciuta la qualifica di associazione sportiva dilettantistica), la C.T.R. ha implicitamente deciso di disattenderne la valenza probatoria, senza spiegare le ragioni per le quali ha ritenuto non sufficienti le argomentazioni sostenute in primo e secondo grado e non idonea la documentazione prodotta, onde dimostrare la natura meramente associativa dell'attività svolta. La C.T.R. avrebbe dovuto indicare inoltre le ragioni per le quali ha ritenuto che gli elementi indicati dall'Agenzia delle Entrate potessero essere ritenuti gravi, precisi e concordanti e in che modo gli stessi fossero idonei a dimostrare che alla ricorrente non potesse essere riconosciuta la qualifica di associazione sportiva dilettantistica".*

I magistrati analizzano tali osservazioni nel merito e le riconoscono fondate con questo ragionamento:

- a) *"Il motivo è fondato sotto il profilo della motivazione apparente. Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, si è in presenza di una «motivazione apparente» allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, **non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione**, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass., Sez. Un., 3 novembre 2016, n. 22232). Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile. In entrambi i casi - purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4*

*c.p.c., per violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. (Cass. 25 ottobre 2018, n. 27112; Cass., Sez. Un., 5 agosto 2016, n. 16599; Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053). Nella specie, la Commissione tributaria regionale, dopo aver sommariamente indicato le ragioni per le quali i giudici di primo grado hanno accolto il ricorso del contribuente, riportando successivamente - in maniera sintetica - le doglianze dell'Amministrazione e le controdeduzioni della contribuente, **ha ritenuto, in maniera del tutto apodittica, «corretta la motivazione per relationem contenuta nell'avviso di accertamento», specificando "nel merito" che «come addotto dall'Ufficio la reale attività svolta dall'associazione sportiva non possa ritenersi non a fini di lucro e conferma i rilievi dell'avviso di accertamento», affermazioni generiche che non costituiscono espressione di un effettivo processo deliberativo. Si tratta, all'evidenza, di una giustificazione del tutto apparente che, senza alcun esame critico delle argomentazioni svolte dal primo giudice e dei motivi di gravame, rinvia "per relationem" non al contenuto della sentenza di primo grado ma agli avvisi di accertamento oggetto del ricorso introduttivo, ritenuti peraltro illegittimi dalla pronuncia della Commissione tributaria provinciale.***

In tale ricorso l'associazione esplicava ben 6 motivi di ricorso, ma riconoscendo i giudici la nullità della sentenza per motivazione omessa o apparente veniva assorbita ogni altra lamentela.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15328/2019

Oltre la parte di mera enunciazione del motivo, manca del tutto la parte più approfondita circa l'articolazione delle ragioni e dei punti in cui la C.T.R. è venuta meno nel processo decisionale.

I magistrati rigettano il ricorso in quanto ritengono che:

- a) *“la C.T.R. avesse valutato non solo gli elementi del P.V.C., ma anche quelli emersi in giudizio, valutandoli complessivamente e non in maniera autonoma”* (con autonomo processo decisionale), e decidendo che tali elementi fossero tali da impedire di classificare l'associazione quale ente senza scopo di lucro;
- b) *“La contribuente, al di là di una contestazione isolata di singoli profili, non ha fornito - come era suo onere - gli elementi tesi a provare l'effettivo svolgimento di un'attività non lucrativa”. “La parte, invero, senza adempiere all'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione prospetta una inammissibile nuova valutazione del merito della controversia”.*

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15327/2019

Il primo motivo di ricorso è quasi identico a quello contenuto nel ricorso vincente, ma l'esposizione di quelle ragioni e punti in cui la C.T.R. è venuta meno nel proprio processo decisionale, pur presente, è meno specificata di quella esposta nel ricorso vincente (sentenza n° 15326).

I magistrati ritengono infondato il motivo e rispondono con le stesse identiche motivazioni della sentenza 15328/2019 sopra esposte sub a) e b).

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15325/2019

Qui succede una cosa particolare, ossia che vi sono ben due diversi motivi con la stessa parte generale enunciativa, ma con articolazioni diverse. Il primo dei due motivi è abbastanza sintetico, il secondo molto più corposo, esteso e dettagliato.

Partiamo dal primo motivo di omessa motivazione presente nel ricorso, e relativa, in particolare, alla “omessa motivazione in ordine alla valutazione di risultanze probatorie decisive per il giudizio (art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c.):

- i. *“La Commissione tributaria regionale, secondo quanto argomentato, non ha spiegato le ragioni in forza delle quali ha ritenuto irrilevante il fatto che la ricorrente avesse dimostrato di essere affiliata, per l'anno in contestazione, al Centro Sportivo Educativo Nazionale (C.S.E.N.), ente di promozione sportiva, riconosciuto dal Coni e nulla ha argomentato in ordine alla ritenuta irrilevanza del fatto che*

la ricorrente avesse collaborato costantemente con altre associazioni, aventi analogo oggetto, per scopi benefici. La sentenza impugnata non avrebbe inoltre illustrato le ragioni della ritenuta irrilevanza - a fini probatori - del fatto che la ricorrente avesse comprovato la regolare approvazione del bilancio per l'anno 2001".

I magistrati della Cassazione ritengono infondato il motivo:

- a) ***"In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dall'art. 111 (ora 148) del d.P.R. n. 917 del 1986 in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale dell'affiliazione alle federazioni sportive ed al Coni (Cass. 30 aprile 2018, n. 10393; Cass. 23 novembre 2016, n. 23789; Cass. 5 agosto 2016, n. 16449). Risulta pertanto indifferente ai fini del soddisfacimento dell'onere probatorio che incombe sulla contribuente la circostanza estrinseca dell'affiliazione a un ente di promozione sportiva, riconosciuto dal Coni, o a quest'ultimo che la parte ricorrente vorrebbe dimostrare a fondamento della natura non lucrativa della sua attività, né lo sono i rapporti con altre associazioni aventi il medesimo oggetto. La regolare approvazione del bilancio non costituisce inoltre una circostanza decisiva per qualificare la natura dell'attività svolta dalla contribuente.***

L'altro motivo, il secondo del ricorso, prevede invece una numerosa e dettagliatissima elencazione di tutte le ragioni della A.S.D. e delle manchevolezze della sentenza della C.T.R. Lombardia:

- i. *"Secondo la ricorrente, la sentenza si limita a prendere atto degli elementi valorizzati dall'Agenzia delle entrate e posti a base dell'avviso di accertamento, concludendo che alla contribuente non può essere riconosciuta la qualifica di associazione sportiva dilettantistica.*
- ii. *A fronte di una normativa fiscale che individua i presupposti per il riconoscimento della qualifica di associazione sportiva dilettantistica, la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto indicare le ragioni per le quali ha ritenuto che gli elementi indicati dall'Agenzia delle Entrate potessero essere ritenuti gravi, precisi e concordanti e, in secondo luogo, in che modo gli stessi fossero idonei a dimostrare che alla ricorrente non potesse essere riconosciuta la qualifica di associazione sportiva dilettantistica.*
- iii. *Parte ricorrente, al riguardo, provvede a richiamare nel dettaglio i diversi punti della pronuncia che sarebbero carenti di un'adeguata motivazione, evidenziando, in particolare, che la Commissione tributaria regionale:*
 - a. *non spiega sulla base di quali elementi sia giunta a ritenere che la proprietà dello stabile e delle attrezzature in capo al presidente e ai suoi familiari sia elemento tale da far venire meno la qualifica di associazione sportiva dilettantistica della contribuente;*
 - b. *non illustra sulla base di quali considerazioni abbia tratto la conclusione che la contribuente avrebbe venduto lezioni di balneazione;*
 - c. *non spiega sulla base di quali elementi sia giunta a ritenere che il fatto che le attrezzature non siano di proprietà dell'associazione, ma siano concesse in comodato d'uso alla stessa e dunque ai fruitori della medesima, sia elemento tale da far venire meno la qualifica di associazione sportiva dilettantistica della contribuente e non sia indice, invece, dello spirito di liberalità che anima la gestione dell'associazione. D'altro canto, non è possibile comprendere sulla base di quali elementi sia stato ritenuto sintomatico della mancanza della natura associativa il fatto che i frequentatori paghino una "minima quota di accesso", posto che l'art. 111, comma 3, TUIR, applicabile ratione temporis, ed oggi l'art. 148 comma 3 TUIR, prevede che i fruitori di attività sportive siano chiamati a versare corrispettivi specifici;*
 - d. *omette di indicare l'elemento probatorio sulla base del quale ha tratto il convincimento che alcuni frequentatori della struttura associativa "furono trovati sprovvisti di tesserino sociale" e non si spiega sulla base di quali elementi il fatto che alcuni frequentatori non recassero con sé il tesserino sociale sia considerato sintomatico della mancanza degli elementi propri di un'associazione sportiva dilettantistica;*

- e. *non dà conto del collegamento logico-giuridico tra il fatto che il tesserino sarebbe stato intestato al Presidente dell'associazione e la ritenuta mancanza del rapporto associativo; - non traspare il percorso argomentativo che ha portato a ricondurre alla contribuente la paternità del sito internet riportato in motivazione, nonostante i diversi elementi di natura oggettiva che depongono in senso diametralmente opposto;*
 - f. *non indica le ragioni per le quali ha ritenuto che la contribuente abbia esercitato il commercio dei prodotti della ProAction srl, nonostante abbia prodotto dichiarazione rilasciata da quest'ultima, attestante l'assenza di rapporti di alcun tipo con la Club Sporting Life & Fitness A.s.d., non essendo presente nell'anagrafica clienti. Si evidenzia al riguardo che mai i verbalizzanti ebbero a contestare alla contribuente il percepimento di ricavi derivanti dal presunto commercio di tali integratori;*
 - g. *non spiega come la natura commerciale della contribuente sia stata dedotta da un elemento che gli stessi giudici ammettono avere valenza puramente ipotetica;*
 - h. *non dà conto di quali siano gli obblighi di legge (di "vidimazione" e di "sottoscrizione da parte dei soci deputati alle firme assembleari") imposti per le associazioni sportive dilettantistiche che non sarebbero stati adempiuti da parte della contribuente;*
 - i. *considera dimostrato - in maniera evidentemente tautologica - il presupposto dell'accertamento (irregolarità contabili della contribuente) sulla base delle conclusioni che dallo stesso presupposto sono state tratte dall'Agenzia delle Entrate (percepimento di un maggior reddito, desunto proprio dalle ipotetiche irregolarità contabili);*
 - j. *non fa comprendere sulla base di quali elementi abbia ritenuto che fosse palese una conformità di gestione aziendale in luogo di una gestione di tipo associativo.*
- iv. ***La sentenza impugnata, in definitiva, ometterebbe completamente un'adeguata individuazione e valutazione dei fatti dai quali traggono origine le considerazioni espresse dai militari verbalizzanti e dall'Agenzia delle entrate, impedendo di controllare la correttezza dell'inferenza logica che ha portato alla formulazione delle conclusioni tratte dall'Agenzia delle Entrate e fatte proprie dai giudici d'appello. Qualora, invece, la Commissione tributaria regionale avesse adeguatamente valutato le risultanze del verbale di constatazione e dei verbali di informazioni, acquisiti dai militari, avrebbe potuto pervenire a diverse soluzioni attraverso un meditato e ostensibile percorso logico, che manca nella sentenza impugnata. La ricorrente, inoltre, evidenzia che l'Agenzia delle entrate non ha mai allegato né i verbali di informazioni rese dagli associati e neppure i questionari, sulla base dei quali la Commissione tributaria regionale è pervenuta alle conclusioni avverse.***

I magistrati della Cassazione ritengono infondato anche questo secondo motivo, e la loro risposta riprende le osservazioni già indicate a **pagina 5**), che qui di seguito si sintetizzano, viene spiegata l'infondatezza del motivo:

- a. *l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca;*
- b. *L'esenzione d'imposta prevista dall'art. 148 TUIR in favore delle associazioni non lucrative dipende pertanto non dall'elemento formale della veste giuridica assunta dall'associazione, ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro;*
- c. *non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, sebbene dietro pagamento di uno specifico corrispettivo, a favore dei propri associati, purché siano concretamente rispettate quelle clausole statutarie che assicurano l'effettività del rapporto associativo, quali ad esempio il diritto di voto in relazione all'approvazione e modificazione dello statuto e dei regolamenti ed alla nomina degli organi direttivi (Cass. 4 marzo 2015, n. 4315). si deve escludere dai suddetti benefici quella compagine sportiva che, gestore di palestra, esiga dalle persone aventi la veste formale di associati un corrispettivo proporzionale all'attività erogata in loro favore e le escluda da tutte le scelte decisive per la vita dell'associazione, trattandosi di caratteristiche che equiparano in tutto la suddetta compagine ad un imprenditore commerciale (Cass. 11 dicembre 2012, n. 22578).*

I magistrati della Cassazione, infine, aggiungono quanto già anche precisato nella Sentenza n° 15328, relativamente alla mancata prova offerta dalla A.S.D. e dal fatto che la C.T.R. abbia comunque valutato “congiuntamente e non in maniera autonoma” (come invece prospettato) gli elementi dell’accertamento e del processo che evidenziavano la natura commerciale dell’ente.

* * * * *

11) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA IN QUANTO AFFETTA DA MOTIVAZIONE OMESSA O APPARENTE CIRCA UN FATTO CONTROVERSO E DECISIVO PER IL GIUDIZIO, OVVERO LA RICOSTRUZIONE DEI RICAVI OPERATA DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE (ART. 360, COMMA 1, N. 5) C.P.C.).

LA SENTENZA SAREBBE AFFETTA DA MOTIVAZIONE OMESSA O APPARENTE, IN QUANTO SI LIMITA A FAR RIFERIMENTO ALLE CONTESTAZIONI SVOLTE DALLA GUARDIA DI FINANZA, SENZA SPIEGARE QUALI SIANO GLI ELEMENTI DA CUI HA DESUNTO IL PROPRIO CONVINCIMENTO, NÉ PROCEDE A UNA LORO APPROFONDITA DISAMINA LOGICO-GIURIDICA, TALE DA LASCIARE TRASPARIRE IL PERCORSO ARGOMENTATIVO SEGUITO.

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15325/2019:

Questa la valutazione della A.S.D.:

- i. *“Si sottolinea, al riguardo, che se la Commissione avesse valutato le contestazioni mosse dalla ricorrente, avrebbe osservato come l'accertamento pervenisse a una quantificazione induttiva e a una tassazione dei ricavi, nonostante la presenza di documentazioni afferente ai costi, in aperta violazione del principio di capacità contributiva (tassazione del reddito e non dei ricavi)”.*

I Magistrati, tuttavia, ritengono che **il motivo è inammissibile**, vediamo la loro conclusione:

- a. *“Difetta infatti di specificità la questione prospettata con riferimento alla documentazione afferente ai costi, il cui esame sarebbe stato omesso, impedendo a questa Corte di verificare la congruità di quanto dedotto”.*

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15326/2019:

Anche questo motivo era presente nel ricorso che è stato accolto dai magistrati (che non si sono pronunciati sul merito avendo ritenuto fondato il primo motivo del ricorso).

* * * * *

12) MOTIVO DI RICORSO CON CUI SI PROSPETTA LA NULLITÀ DELLA SENTENZA IN QUANTO AFFETTA DA MOTIVAZIONE OMESSA O APPARENTE CIRCA UN FATTO CONTROVERSO E DECISIVO PER IL GIUDIZIO, OVVERO LA LEGITTIMITA' DELLA MOTIVAZIONE DEGLI ATTI IMPOSITIVI (ART. 360, COMMA 1, N. 5 C.P.C.).

Ricorso di cui alla Sentenza n° 15328/2019:

Anche su questo punto – per la precisione il secondo motivo di questo ricorso – i Magistrati non si sono espressi (avendo già riconosciuto fondato il primo motivo di ricorso).

Studio Leonardo Ambrosi & Partners