

RIEPILOGO DI ALCUNI ORIENTAMENTI SIGNIFICATIVI RICHIAMATI NELLE SENTENZE

IN MERITO ALLA MANCATA PROVA DELLA NATURA DI A.S.D. (ED ALLA CONSEGUENTE ATTRIBUZIONE DI NATURA COMMERCIALE):

- NESSUN VALORE A STATUTO SOCIALE E FINALITA'

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).

- NESSUN VALORE ALL' ISCRIZIONE AL CONI O A FEDERAZIONI SPORTIVE:

"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).

- NESSUN VALORE AD AFFILIAZIONI AD E.P.S., E AD ATTIVITA' SENZA FINE DI LUCRO SVOLTE CON ALTRE ASSOCIAZIONI:

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.

- NESSUN VALORE ALLA REGOLARE APPROVAZIONE DEL BILANCIO:

La regolare approvazione del bilancio non costituisce inoltre una circostanza decisiva per qualificare la natura dell'attività svolta dalla contribuente.

I CORRISPETTIVI SPECIFICI PROPORZIONALI ALLE ATTIVITA' EROGATE SE EMESSI IN CONDIZIONI DI MANCANZA DI DEMOCRAZIA INTERNA SONO PROVA DELLA NATURA COMMERCIALE:

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).

ALLEGAZIONE O MANCATA ALLEGAZIONE DEI VERBALI DI INFORMAZIONI RESE DAGLI ASSOCIATI PER MEZZO DI QUESTIONARI:

“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);

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.

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”.

CIRCA IL VALORE DEL VERBALE DI CONSTATAZIONE DELLA GUARDIA DI FINANZA

“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).

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”.

ULTERIORI OSSERVAZIONI SU UN MOTIVO DI RICORSO SIMILARE:

“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”.

CIRCA IL VALORE DELLE SOMMARE INFORMAZIONI RACCOLTE TRA I SOCI

“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).

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”.

IN PARTICOLARE CIRCA IL VALORE (E CIRCA LA MANCATA ALLEGAGIONE AVVENUTA NEL CASO CONCRETO) DEI QUESTIONARI SOTTOPOSTI AI SOCI

“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);

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.

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”.

CIRCA UN MOTIVO DI “ULTRA PERIZIONE” PER LA PRONUNCIA SU CIRCOSTANZE NON OGGETTO DI CONTESTAZIONE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE (L’EQUIPARAZIONE DELLA A.S.D. A SOCIETÀ SEMPLICE, E L’INDIVIDUAZIONE DI RESPONSABILI DEL PAGAMENTO DI TRIBUTI E SANZIONI NELLE FIGURE DEGLI AMMINISTRATORI IN CARICA GESTIONALE MAI CITATI NELL’AVVISO DI ACCERTAMENTO)

“Al di là della carenza di specificità con riferimento alle domande proposte - giacché il potere-dovere 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”.

VALUTAZIONI SPECIFICHE (ATTINENTI AL CASO DE QUO E NON DEL TUTTO GENERALIZZABILI) CIRCA IL VALORE INDIZIARIO DELLA VENDITA ON LINE DI PRODOTTI DI COSMESI O DI BENESSERE AI FINI DELL’INDIVIDUAZIONE DELLA NATURA PROFIT O NON PROFIT DELLA A.S.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”.

ALCUNI RICHIAMI CIRCA UNA CORRETTA DIFESA IN GIUDIZIO DELLA A.S.D.

- “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”.

- “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”.

LA C.T.R. NON PUO' MOTIVARE LA SUA SENTENZA RINVIANDO PER RELATIONEM AGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO:

“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”.

Studio Leonardo Ambrosi & Partners