

Civile Ord. Sez. 6 Num. 16170 Anno 2018

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: LUCIOTTI LUCIO

Data pubblicazione: 19/06/2018

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8401/2017 R.G. proposto da:

LIFE SPORT S.S.D. s.r.l., in liquidazione, in persona del legale rappresentante *pro tempore* e liquidatore, Claudio Babini, rappresentata e difesa, per procura in calce al ricorso, dall'avv. Carlo BENINI, ed elettivamente domiciliata in Roma presso la Cancelleria della Corte di cassazione;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. 06363391001, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

avverso la sentenza n. 2467/08/2016 della Commissione tributaria regionale dell'EMILIA ROMAGNA, depositata il 3/10/2016;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 19/04/2018 dal Consigliere Lucio LUCIO'II.

RILEVATO

– che in controversia relativa ad impugnazione di due avvisi di accertamento per IVA, IRES ed IRAP relativamente agli anni di imposta 2010 e 2011, emessi dall'Agenzia delle entrate nei confronti dell'ASD ricorrente a seguito del disconoscimento della natura associativa dell'ente e delle conseguenti agevolazioni fiscali, sul presupposto che la stessa svolgesse prevalentemente attività commerciale, con la sentenza in epigrafe la CTR rigettava l'appello proposto dalla predetta associazione avverso la sfavorevole sentenza di primo grado;

– che i giudici di appello ritenevano inammissibili «le reiterate eccezioni preliminari» proposte dalla contribuente con riferimento alla mancanza del p.v.c. redatto dall'Ufficio all'esito della verifica fiscale, all'assenza di valida delega di firma al funzionario che aveva sottoscritto gli atti impositivi, alla natura (analitica o induttiva) dell'accertamento ed alle sanzioni irrogate, in quanto non riferite ad alcun determinato capo della sentenza» e comunque «risultano già esaminate e respinte motivatamente dal primo Giudice e nel gravame vengono meramente riproposte e dunque si appalesano prive di motivi specifici ai sensi ed agli effetti di cui all'art. 53 del d.lgs. 542/1992» (*rectius*: d.lgs. n. 546 del 1992); nel merito, la CTR riteneva che gli elementi probatori acquisiti stessero a dimostrare che le attività sociali venivano espletate dalla contribuente solo a fini di lucro;

– che per la cassazione della sentenza di appello ricorre l'associazione con otto motivi, cui l'Agenzia intimata replica con controricorso;

– che sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio, all'esito del quale la ricorrente depositava memorie;

– che il Collegio ha disposto la redazione dell'ordinanza con motivazione semplificata;

CONSIDERATO

– che con il primo motivo viene dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 53 d.lgs. n. 546 del 1992, sostenendosi che i giudici di appello avevano erroneamente ritenuto il ricorso in appello proposto dalla società contribuente carente del requisito di specificità dei motivi con riferimento ad alcune “eccezioni preliminari” (come qualificate dalla CTR) sollevate in primo grado e riproposte in secondo grado;

– che al riguardo deve ricordarsi che è orientamento consolidato di questa Corte quello secondo cui «In tema di giudizio di appello, la ricorrenza della specificità dei motivi non può essere definita in via generale ed assoluta, ma va correlata con la motivazione della sentenza impugnata e deve ritenersi sussistente quando alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengono contrapposte quelle dell'appellato in modo da incrinare il fondamento logico - giuridico delle prime, come nell'ipotesi in cui, con riferimento ad un autonomo capo di sentenza, l'appellante, pur non procedendo all'esplicito esame dei passaggi argomentativi della sentenza, svolga il motivo di appello in modo incompatibile con la complessiva argomentazione della decisione impugnata sul punto, posto che l'esame dei singoli passaggi della stessa è inutile, una volta che l'appellante abbia esposto argomentazioni incompatibili con le stesse premesse del ragionamento della sentenza impugnata» (Cass. n. 15936 del 2003); Cass. n. 9083 del 2017 ha peraltro precisato che «nel processo tributario, è soddisfatto il requisito della specificità dei motivi di appello ove le argomentazioni svolte, correlate con

la motivazione della sentenza impugnata, ne contestino il fondamento logico-giuridico, non richiedendosi necessariamente una rigorosa enunciazione delle ragioni invocate che possono, invece, essere ricavate anche implicitamente, sia pure in maniera univoca, dall'atto di impugnazione considerato nel suo complesso» (v. anche Cass. n. 1200 del 2016 c, da ultimo, Cass. n. 4482 e n. 8248 del 2018);

– che, così delineato il quadro giurisprudenziale di riferimento, deve osservarsi che nel caso di specie i giudici di merito non si sono attenuti ai suddetti principi giurisprudenziali, perché dal contenuto dei motivi di appello, riprodotti nel ricorso in esame nelle sue parti all'uopo essenziali, idonei a soddisfare l'onere di autosufficienza imposto dall'art. 366 cod. proc. civ., l'appellante non si è limitata a riproporre pedissequamente le argomentazioni svolte nel ricorso introduttivo del giudizio, ma ha anche mosso alla statuizione di primo grado una serie di specifiche censure, nel ricorso in esame riprodotte alle pagine 8 (in relazione alla questione della delega di firma) e 9 (in relazione al tipo di accertamento condotto nella specie dall'Ufficio ed in relazione alla irrogazione delle sanzioni senza l'indicazione del trasgressore persona fisica), che, a prescindere da ogni rilievo in ordine alla loro fondatezza, avrebbero comunque dovuto indurre la CTR a ritenere sussistente il requisito di cui all'art. 53 d.lgs. n. 546 del 1992 e procedere all'esame nel merito delle predette “eccezioni preliminari” riproposte in appello;

– che il primo motivo è quindi fondato e va accolto;

– che con il secondo motivo viene dedotta la nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione *sub specie* di motivazione apparente;

– che il motivo è infondato e va rigettato in quanto il giudice d'appello ha espresso una chiara *ratio decidendi* in relazione alla natura dell'attività espletata dall'associazione, dando atto dell'esistenza *sub specie* di elementi probatori (quali: il tesseramento di ignari soggetti, la destinazione

data agli abbonamenti alla precedente società Life Planet s.r.l., l'assenza di adeguata prova "di esercizio e di organizzazione" di eventi sportivi) chiaramente conducenti alla qualificazione della natura dell'attività svolta dalla predetta società come di tipo prevalentemente commerciale per la finalità di lucro perseguita; non ricorre, pertanto, quell'impercettibilità del fondamento decisorio che rende solo apparente la motivazione grafica (Cass. n. 3276 del 2018, che richiama Cass. Sez. U. n. 22232 del 2016) e, seppure si volesse convenire con la ricorrente circa l'esistenza in atti di prove contrarie di cui la CTR non dà contezza e, che, quindi, potrebbero non essere state considerate, si verterebbe in ipotesi di vizio motivazionale da dedursi nei limiti di cui al novellato art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., e comunque non così radicale da rendere la motivazione inidonea ad assolvere alla funzione cui all'art. 36 d.lgs. 546/1992 (arg. da Cass. n. 5315 del 2015 e Sez. U., n. 8053 del 2014);

– che con il terzo e quarto motivo di ricorso, da esaminarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, la ricorrente, deducendo, rispettivamente, la violazione dell'art. 2697 cod. civ. e dell'art. 115 cod. proc. civ., censura la statuizione impugnata per avere i giudici di appello ritenuto fondata la pretesa fiscale dell'amministrazione finanziaria sulla base di prove da questa mai proposte, avendo omesso di produrre in giudizio il p.v.c. redatto a conclusione della verifica fiscale;

– che i due motivi sono inammissibili per difetto di autosufficienza non avendo la ricorrente riprodotto il contenuto degli avvisi di accertamento che a quel p.v.c. facevano riferimento e sui quali erano fondate le pretese fiscali dell'amministrazione finanziaria;

– che con il quinto motivo la ricorrente deduce l'omessa pronuncia della CTR sul motivo di appello proposto con riferimento al difetto di motivazione degli avvisi di accertamento, ex art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973;

– che il motivo è manifestamente infondato alla stregua del principio, più volte affermato da questa Corte, secondo cui non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti – come nel caso di specie, in cui i giudici di appello hanno esaminato la fondatezza delle ragioni della pretesa fiscale incorporata in detti atti impositivi – una statuizione implicita di rigetto sul medesimo in quanto «indissolubilmente avvinta» alle domande sul merito della pretesa fiscale, di cui costituisce «il necessario antecedente logico - giuridico» (arg. da Cass. n. 17580 del 2014; conf. Cass. n. 5351 del 2007 e n. 29191 del 2017);

– che con il sesto motivo di ricorso viene dedotta l'omessa pronuncia sui motivi di appello inerente la violazione del contraddittorio endoprocedimentale proposti dalla contribuente con riferimento all'avviso di accertamento avente ad oggetto esclusivamente la ripresa fiscale ai fini IVA, in violazione degli artt. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000 e 41, comma 2, lettera a), della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, come interpretati dalla Corte di giustizia (in particolare nella sentenza del 18/12/2008, in causa C-349/07, *Sopropè*) e dalle Sezioni unite di questa Corte (n. 24283 del 2015);

– che il motivo in esame è fondato e va accolto; premesso che la ricorrente ha dimostrato, con adeguate trascrizioni contenute nel ricorso, in ossequio alla regola posta dall'art. 366 cod. proc. civ., di aver ritualmente proposto in primo grado e correttamente riproposto in grado di appello i motivi di impugnazione prospettati nel mezzo in esame, osserva la Corte che nella statuizione impugnata non è dato rinvenire alcuna pronuncia al riguardo, né può affermarsi che ciò costituisca rigetto implicito dei medesimi nel senso prospettato esaminando il quinto motivo;

– che con il settimo motivo la ricorrente deduce l'omessa pronuncia della CTR sul motivo di appello proposto con riferimento al motivo di appello con cui aveva impugnato gli avvisi di accertamento per vizio motivazionale, ex art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973;

– che il motivo è manifestamente infondato alla stregua del principio giurisprudenziale (cfr., *ex multis*, Cass. n. 29191 del 2017) richiamato esaminando il quinto mezzo di cassazione, cui si rimanda, precisandosi che l'esame nel merito della pretesa fiscale presuppone il necessario rigetto (implicito) della dedotta contraddittorietà della motivazione degli atti impositivi;

– che con l'ottavo motivo di ricorso viene dedotta l'omessa pronuncia della CTR sul motivo di appello con cui era stato proposto l'illegittimo frazionamento degli avvisi di accertamento, con conseguente violazione dell'art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997, per l'omessa applicazione della continuazione, nonché dei principi di buona fede e collaborazione di cui all'art. 10 legge n. 212 del 2000;

– che va preliminarmente premesso che, pur se nella rubrica del mezzo di cassazione in esame si fa riferimento al vizio motivazionale, ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., in luogo di quello previsto al n. 4 della citata disposizione, non può ritenersi in concreto sussistente una causa di inammissibilità della censura, poiché la stessa pone la questione dell'omessa pronuncia, quale specifico vizio procedurale della sentenza impugnata, con univoca chiarezza là dove afferma (a pag. 22 del ricorso) che «la sentenza oggetto del presente gravame non ha deciso alcunché sulla questione, in aperta violazione dell'art. 112, cpc.» (in termini, Cass. n. 4289 del 2018);

– che il motivo è fondato e va accolto; anche in relazione al motivo di illegittimità degli atti impositivi dedotto nel mezzo di cassazione in esame deve rilevarsi, richiamando le argomentazioni svolte esaminando il sesto

motivo di ricorso, che anche con riferimento a tale domanda la CTR non ha speso una sola argomentazione, né può affermarsi che ciò costituisca rigetto implicito della stessa;

– che, in estrema sintesi, vanno accolti il primo, il sesto e l’ottavo motivo di ricorso, vanno dichiarati inammissibili il terzo ed il quarto, infondati il secondo, il quinto ed il settimo; la sentenza impugnata va, quindi, cassata in relazione ai motivi accolti e la causa rinviata alla competente CTR anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità;

P.Q.M.

accoglie il primo, il sesto e l’ottavo motivo di ricorso, dichiara inammissibili il terzo ed il quarto ed infondati il secondo, il quinto ed il settimo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale dell’Emilia Romagna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 19/04/2018

Il Presidente
Ettore CIRILLO

