

**Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 05-03-2018) 15-10-2018, n. 25650**

**Fatto Diritto P.Q.M.**

**IMPOSTA SUI REDDITI**

Accertamento

**TRIBUTI LOCALI**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VIRGILIO Biagio - Presidente -

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere -

Dott. PERRINO Maria - A. -

Dott. CATALLOZZI Paolo - Consigliere -

Dott. TRISCARI G. - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 13773 del ruolo generale dell'anno 2011 proposto da:

M.R., in proprio e quale presidente dell'associazione "Vibrillo Country Cafè", nonchè L.R., M.D., Ma.Re., A.L., C.M. e Ci.Ma., rappresentati e difesi, per procura speciale a margine del ricorso, dall'Avv. Salvatore Cinnera Martino, elettivamente domiciliati in Roma, viale Regina Margherita n. 262-264, presso lo studio dell'Avv. Luca Stevanato;

- ricorrenti -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui Uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, n. 165/14/10, depositata in data 30 marzo 2010;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 5 marzo 2018 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale dott.ssa ZENO Immacolata, che ha concluso per l'accoglimento del primo e quarto motivo di ricorso proposto da L.R., M.D., Ma.Re., A.L., C.M. e Ci.Ma., quali coautori, e per il rigetto del primo e quarto motivo proposto da M.R., per l'inammissibilità del quinto e ottavo motivo e, in subordine, per l'accoglimento dell'ottavo motivo;

udito per l'Agenzia delle entrate l'Avvocato generale dello Stato Mario Capolupo.

**Svolgimento del processo**

M.R., in proprio e quale presidente dell'associazione "Vibrillo Country Cafè", nonché L.R., M.D., Ma.Re., A.L., C.M. e Ci.Ma. ricorrono per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in epigrafe, che ha rigettato l'appello da essi proposto avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Viterbo che aveva parzialmente accolto il ricorso proposto dai medesimi avverso gli avvisi di accertamento con i quali erano state accertate maggiori imposte IVA, IRPEG e IRAP per gli anni 1999 e 2000 a seguito delle verifiche compiute dalla Guardia di Finanza di Montefiascone, in base alle quali era stato contestato che l'associazione, poichè svolgeva attività di bar-caffè non rientrante nei fini istituzionali, doveva essere considerata, ai fini fiscali, ente che esercitava attività di natura commerciale.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che la Commissione tributaria provinciale di Viterbo aveva parzialmente accolto i ricorsi unicamente sotto il profilo della applicabilità del cumulo giuridico delle sanzioni tra i diversi anni di imposta, ritenendo, quindi, per il resto, la legittimità degli avvisi di accertamento impugnati e che avverso la suddetta pronuncia avevano proposto appello i contribuenti per violazione di legge e difetto di motivazione della pronuncia impugnata.

La Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello.

In particolare, in punto di diritto, la Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello sulla base delle seguenti considerazioni: circa il motivo di nullità della sentenza impugnata perchè non sottoscritta dal relatore, doveva tenersi conto del decesso del medesimo, sicchè la stessa era stata legittimamente emessa ai sensi dell'art. 132 c.p.c.; circa i motivi relativi alla nullità degli avvisi di accertamento per non essere stato previamente notificato a tutti i componenti del consiglio direttivo il p.v.c., la conoscenza del suddetto atto era desumibile dalla circostanza che tutti i contribuenti avevano regolarmente impugnato gli avvisi di accertamento spiegando specifici motivi di ricorso, sicchè l'atto aveva comunque raggiunto lo scopo; circa il motivo relativo al difetto di autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'accesso dei verbalizzanti presso la sede dell'associazione, la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comportava, come conseguenza necessaria, l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti, mancando una specifica previsione in tal senso e, inoltre, nel caso di specie, l'accesso era stato compiuto dal nucleo della polizia tributaria della Guardia di finanza e quindi non necessitante della prescritta autorizzazione; circa il motivo relativo all'assenza della natura commerciale dell'attività svolta dall'associazione, l'attività di bar-caffè, con miscita di bevande ai propri associati effettuata verso pagamento di un corrispettivo, non rientrava tra le finalità senza scopo di lucro; circa il motivo relativo al ricalcolo dell'IVA, IRAP e IRPEG, lo stesso era generico e inidoneo a determinare una riconsiderazione dell'accertamento nel quantum; circa, infine, il motivo relativo all'applicabilità della sanzione, lo stesso era stato genericamente prospettato.

Avverso la suddetta pronuncia hanno proposto ricorso i contribuenti affidato a otto motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate ha depositato atto denominato di costituzione, con il quale dichiara di costituirsi al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza pubblica.

### **Motivi della decisione**

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), e per difetto di motivazione su un punto decisivo per il giudizio.

In particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice di appello, sulla questione della nullità dell'atto di accertamento per mancata notifica del p.v.c. ai "coautori materiali" della violazione tributaria, ha erroneamente: rigettato il motivo di impugnazione facendo riferimento al raggiungimento dello scopo dell'atto, dunque fondando la decisione sulla conoscibilità dell'atto per motivi diversi rispetto a quelli ritenuti dal giudice di primo grado, che invece aveva ritenuto l'atto conoscibile per il fatto che lo stesso era stato notificato al Presidente dell'Associazione e questi aveva rifiutato di sottoscriverlo; non ha tenuto conto che la gran parte dei ricorrenti già dal 2000 non erano più membri del consiglio direttivo; non ha tenuto conto che la notifica al Presidente dell'associazione non comportava, ex se, la conoscibilità dell'atto anche per gli altri componenti del consiglio direttivo.

Il motivo è inammissibile.

Parte ricorrente propone, nell'articolazione di un unico motivo di ricorso, profili di censura che attengono ora alla ultrapetizione della pronuncia del giudice di appello rispetto ai motivi di impugnazione proposta, ora alla violazione di legge ora a vizi di motivazione, senza, tuttavia, distinguere ciascuna ragione di contestazione, rendendo non chiare le specifiche doglianze per ogni diverso vizio prospettato, incorrendo, in tal modo, nella violazione dell'art. 366 c.p.c., che esige, nella proposizione del motivo di ricorso, ove articolato in diverse chiaramente individuata contestazione proposte. In questo contesto, comunque, va rilevato che, concerne il motivo di censura di ultrapetizione della pronuncia, parte ricorrente non riproduce il contenuto dell'atto di appello in relazione al quale il giudice di appello avrebbe deciso oltre i limiti delle ragioni di doglianza proposte.

In ogni caso, sempre sotto il profilo in esame, non è riscontrabile un vizio di ultrapetizione della pronuncia, in quanto il giudice di appello ha comunque risolto il profilo della conoscibilità del p.v.c., che costituiva la ragione su cui la parte aveva ritenuto di dovere contestare la legittimità dell'atto, e su questo si è espresso, anche se con motivazioni difformi rispetto a quelle sostenute dal giudice di primo grado.

Per quanto concerne, poi, il dedotto vizio di violazione di legge, articolato sotto il profilo della inosservanza della previsione dello Statuto del contribuente in materia di motivazione degli atti impositivi, va osservato che parte ricorrente, a pag. 7 del ricorso, precisa che negli atti di accertamento erano contenuti ampi richiami al pvc della Guardia di finanza.

Tale profilo assume particolare rilievo, in quanto la circostanza della mancata allegazione del p.v.c., che costituisce la ragione fondante la prospettazione del vizio di violazione di legge, retrocede dinanzi alla riconosciuta riproduzione nell'atto di accertamento di ampi richiami al contenuto del p.v.c..

Questa Suprema Corte, in particolare, (da ultimo, Cass. civ., Sez. 5, 6 luglio 2018, n. 17844) ha più volte precisato che "Nel regime introdotto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti. Non è necessario che tali atti siano integralmente riprodotti, essendo sufficiente che sia riprodotto il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti, oggetto, contenuto e destinatari, dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente, ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento".

In questo contesto, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, ultimo periodo, che prevede l'allegazione dell'atto richiamato nell'avviso di accertamento o la sua riproduzione nel contenuto essenziale quando non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, è il risultato della attuazione del principio affermato dall'art. 7 Statuto del Contribuente, cui fa riferimento il sopra riportato orientamento giurisprudenziale.

Parte ricorrente, preme evidenziare, non ha in alcun modo posto in questione la circostanza che gli ampi richiami al contenuto del p.v.c. fossero insufficienti sotto il profilo della completa motivazione dell'atto impugnato, nè ha riprodotto il contenuto dell'atto di accertamento, ma si è limitata a prospettare la questione della mancata conoscenza del suddetto atto solo sotto il profilo dell'inefficacia della notifica del p.v.c. nei confronti degli altri soggetti che non avevano rifiutato la ricezione (ivi compreso il M.R., in proprio): questione che, come detto, è da dirsi superata dal riconoscimento della riproduzione nell'atto di ampi richiami al p.v.c., e dalla mancata contestazione della non completezza del contenuto essenziale, dovendosi, in tal modo, ritenere adeguatamente tutelato il diritto di difesa dei contribuenti. La considerazione espressa ha valenza, inoltre, anche per il prospettato vizio di motivazione e di violazione dell'art. 115 c.p.c..

Con il secondo motivo si censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52 e degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), nonché per difetto di motivazione.

Il motivo è inammissibile.

Anche con riferimento all'articolazione di questo motivo di ricorso va osservato che parte ricorrente propone, nell'articolazione di un unico motivo di ricorso, profili di censura che attengono ora alla violazione di legge, ora alla violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), ora al difetto di motivazione, senza, tuttavia, distinguere ciascuna ragione di contestazione, rendendo non chiare le specifiche doglianze per ogni diverso vizio prospettato, incorrendo, in tal modo, nella violazione dell'art. 360 c.p.c..

In ogni caso va osservato che non correttamente si prospetta un vizio di violazione di legge sulla base della mera considerazione che la possibilità di accesso dipende dall'attività dichiarata, essendo invece, evidente che, al di là della formale attività svolta dalla contribuente, la ragione dell'accesso ha trovato giustificazione proprio sulla necessità di verificare, in fatto, se la stessa avesse le caratteristiche di una attività commerciale, come poi, infatti, risultante dagli accertamenti compiuti.

Va precisato che, secondo la giurisprudenza di questa Suprema Corte (Cass. civ., n. 21974/2009 - ed ulteriormente confermato) la mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 e D.P.R. 10 ottobre 1972, n. 633, art. 63 per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o di un processo penale, a parte le conseguenze di ordine penale o disciplinare a carico del trasgressore, non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario (cfr., ex multis, Cass. civ. sent. n. 3852e 8344 del 2001), salvo l'ipotesi di accesso domiciliare, nel qual caso l'illegittimità del provvedimento di autorizzazione del procuratore della Repubblica ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52 importa la "inutilizzabilità", a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite nel corso della perquisizione illegale.

Tuttavia, non correttamente parte ricorrente pone l'attenzione sulla nozione di locali diversi da quelli ove si svolge l'attività commerciale, in quanto sia dalla lettura dell'art. 52, comma 1 sopra citato, (locali adibiti anche ad abitazione) che del comma 2 medesimo articolo, (locali diversi da quelli indicati), si evince che la necessità dell'autorizzazione debba essere limitata unicamente all'accesso presso l'abitazione del contribuente, costituendo questa espressione del principio di cui all'art. 14 Cost., sicchè non rientra in questo concetto il locale dell'associazione ove è stato svolto l'accertamento.

Con il terzo motivo si censura la sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 5 e della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, commi 187, 188 e 189 e per violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), nonchè per difetto di motivazione, per avere ritenuto che l'attività svolta dall'associazione aveva natura commerciale, in quanto: l'associazione aveva conformato il proprio statuto alle previsioni di cui all'art. 111 TUIR (nel testo modificato dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 5) e alla democraticità della vita dell'associazione, presupposti essenziali per la qualificazione della natura non commerciale dell'ente; al momento dell'accesso erano stati rinvenuti, in realtà, solo quattro "non soci"; l'attività di somministrazione di alimenti e bevande era strettamente connessa con gli scopi, per lo più ricreativi, dichiarati nello statuto; l'associazione era affiliata allo C.S.E.N., che è ente ricompreso fra quelli aventi finalità assistenziali, riconosciute dal Ministero dell'Interno, sicchè la legittimazione all'accesso poteva derivare dall'iscrizione ad ente appartenente alla suddetta categoria; non era stata data la prova che la somministrazione degli alimenti e delle bevande era compiuta a normali avventori.

Il motivo è infondato.

Questa Suprema Corte (Cass. civ. Sez. 5, 30 novembre 2012, n. 21406) ha affermato il principio che, in via generale, sono da considerarsi effettuate nell'esercizio di impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da associazioni che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale e, per le altre associazioni, sono, invece, considerate effettuate nell'esercizio di impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati, ove rese verso il pagamento di un corrispettivo o di uno specifico contributo supplementare. In via eccezionale, invece, è esclusa la qualificazione di prestazione fatta nell'esercizio di attività commerciale, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi a condizione che siano "effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive". Essendo questo il quadro di riferimento, è agevole dedurre come solo le prestazioni ed i servizi che realizzano le finalità istituzionali senza specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione, non vadano considerate come compiute nell'esercizio di attività commerciale e, quindi, come non imponibili, mentre ogni altra attività espletata dagli stessi soggetti deve ritenersi rientri nel regime impositivo (Cass. civ., 19839/2005; 20073/2005; 2680/2004; 6340/2002; 3850/2000; 4964/2000).

In conclusione, l'attività di bar con somministrazione di bevande verso pagamento di corrispettivi specifici, svolta da un circolo culturale, anche se effettuata ai propri associati, non rientra in alcun modo tra le finalità istituzionali del circolo e deve, dunque, ritenersi ai fini del trattamento tributario, attività di natura commerciale. (Cass. civ., sez. 5<sup>^</sup>, 30 giugno 2016, n.15191).

La pronuncia censurata, nel richiamare l'orientamento giurisprudenziale dalla stessa citata, ha, di fatto, ritenuto che, nella fattispecie, sussisteva una attività di bar-caffè con miscita di bevande ai propri associati verso pagamento di corrispettivo e che la stessa, pertanto, non rientrava in alcun modo nelle finalità istituzionali dell'ente, traendone, quindi, la conclusione che si trattava di una attività commerciale, in linea con l'orientamento giurisprudenziale sopra riportato.

Il motivo di ricorso in esame, preme precisare, prospetta ragioni di doglianza che attengono a quanto deciso dai giudici di primo grado ovvero al contenuto dell'atto di accertamento impugnato, senza tuttavia, entrare nel merito del decisum della pronuncia censurata, prospettando, peraltro, vizi di motivazione senza alcuna specificazione, in difetto del principio di autosufficienza, degli elementi decisivi non considerati dal giudice del gravame, che avrebbero potuto condurre a un diverso esito del giudizio.

Con il quarto motivo si censura la sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, artt. 1, 5 e 6 e della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, commi 187, 188 e 189 in relazione all'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), nonchè per difetto di motivazione, in quanto, con riferimento alla responsabilità dei "coautori materiali", non era stata data la prova dell'attività negoziale concretamente svolta da questi che, peraltro, nel frattempo avevano cessato dalla carica di componenti del Consiglio direttivo e, inoltre, non erano stati allegati al p.v.c. gli atti da cui evincere lo svolgimento di una attività organizzata per l'esercizio dell'attività commerciale.

Il motivo è fondato.

Il principio di fondo, prospettato con il presente motivo, riguarda l'attribuzione della responsabilità solidale dei coautori materiali, in particolare si censura la sentenza per non avere accertato l'attività concretamente posta in essere da ciascuno dei componenti del Consiglio Direttivo.

Sul punto, questa Suprema Corte ha precisato che 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 stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi. Si è, altresì, precisato, al riguardo, che tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia "ex lege", assimilabili alla fideiussione (cfr., ex plurimis, Cass. civ., sez. 3, 24 ottobre 2008, n. 25748, Cass. civ., sez. 3, 29 dicembre 2011, n. 29733).

D'altro canto, la ratio della previsione di una responsabilità personale e solidale, in aggiunta a quella del fondo comune, delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, è volta a contemperare l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente, con le esigenze di tutela dei creditori (che abbiano fatto affidamento sulla solvibilità e sul patrimonio di dette persone), e trascende, pertanto, la posizione astrattamente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi piuttosto ad una concreta ingerenza dell'agente nell'attività dell'ente (conf., Cass. civ. sez. 5, 12 marzo 2007, n. 5746).

Ne consegue, dunque, che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente (cfr., ex plurima, Cass. civ. sez. 3, 14 dicembre 2007, n. 26290, Cass. civ., sez. 3, 24 ottobre 2008, n. 25748).

Il principio suesposto, in riferimento alla responsabilità solidale, ex art. 38 c.c., di coloro che agiscono in nome per conto dell'associazione non riconosciuta, ponendo in essere, a prescindere dalla rappresentanza formale dell'ente, la concreta attività negoziale riferibile all'associazione stessa, è stato, poi, ritenuto da questa Suprema Corte applicabile anche ai debiti di natura tributaria (v. Cass. civ. sez. 5, 17 giugno 2008, n. 16344; Cass. civ. sez. 5, 10 settembre 2009, n.19486), pur senza trascurare, tuttavia, una caratteristica fondamentale che connota siffatte obbligazioni. Si è rilevato, in proposito, che il principio in questione non esclude, peraltro, che per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale, ma "ex lege" al verificarsi del relativo presupposto, sia chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato.

Ciò nondimeno, il richiamo all'effettività dell'ingerenza, implicito nel riferimento all'aver "agito in nome e per conto dell'associazione", contenuto nell'art. 38 c.c., vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni che siano concretamente insorte nel periodo di relativa investitura (Cass. civ., n. 5746/07, cit.).

La pronuncia impugnata, laddove non ha compiuto alcuna valutazione dell'attività concretamente svolta dai soggetti ai quali, in via solidale, è stata estesa la responsabilità solidale per i debiti tributari dell'ente, è dunque viziata, essendo necessario accertare, per quanto sopra esposto, non tanto la carica rivestita dal soggetto, ma se e in che misura un soggetto abbia svolto concretamente l'attività di amministrazione.

Con il quinto motivo si censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 33 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), nonché per violazione degli artt. 112 e 115 c.c., nonché per difetto di motivazione su un punto decisivo della controversia, in quanto, circa la questione dell'esatto conteggio degli importi contestati, non ha tenuto conto che l'Ufficio finanziario aveva accertato solo l'IVA a debito senza tenere conto dell'IVA a credito esposta nelle fatture di acquisto e non detratta sul presupposto della natura non commerciale dell'attività svolta, in violazione della normativa e degli arresti della giurisprudenza unionale.

Il motivo è inammissibile.

La pronuncia censurata ha ritenuto che sulla questione in esame parte ricorrente aveva prospettato solo motivi generici, inidonei a determinare una riconsiderazione dell'accertamento nel quantum. Rispetto a questo specifico punto della decisione, parte ricorrente si limita a contestare la mancata indicazione delle ragioni poste a fondamento.

Tuttavia, era onere di parte ricorrente, con la proposizione del presente motivo di ricorso, riprodurre il contenuto dei motivi di appello in ordine ai quali la stessa censura la genericità della motivazione del giudice di appello, al fine di potere accertare, in questa sede, quale era stata, concretamente, la ragione di doglianza e, conseguentemente, il difetto di motivazione della pronuncia sulla questione del diritto alla detrazione dell'Iva.

Nel motivo di ricorso in esame parte ricorrente omette del tutto di riprodurre il contenuto dei motivi di appello relativi alla questione in esame, sicché non solo non è possibile procedere alla verifica del vizio di motivazione, ma anche alla valutazione della ritenuta violazione di legge.

In ogni caso va precisato che, secondo la giurisprudenza di questa Suprema Corte, circa la possibilità per il contribuente di portare in detrazione un credito Iva in caso di omessa dichiarazione IVA nel primo anno successivo le Sezioni Unite hanno affermato il principio di diritto secondo cui "La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza

d'imposta risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto - ovvero non controverso che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a Iva o finalizzati a operazioni imponibili"" (Sez. U, Sentenza n. 17757 del 08/09/2016, Rv. 640943 - 01; conf., Cass., ord. 20 gennaio 2017, n. 1927).

Alla luce della suddetta linea interpretativa, il contribuente, pertanto, può portare in detrazione l'eccedenza d'imposta anche in assenza della dichiarazione annuale finale (e fino al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto) purchè siano rispettati i requisiti sostanziali per poter fruire della detrazione. La sussistenza di tali requisiti esclude difatti la rilevanza dell'assenza di quelli formali, ivi comprese le liquidazioni periodiche, purchè sia rispettata la cornice biennale prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 per l'esercizio del diritto di detrazione (in tale senso, Cass. 28 luglio 2015, n. 14767; Cass. 3 marzo 2017, n. 5401).

Al necessario rispetto del termine biennale di decadenza fa, del resto, espresso riferimento, nell'enunciazione del principio di diritto, la suindicata sentenza delle Sezioni Unite, che identifica la cornice biennale come "rilievo generale ed interno" che governa l'esercizio del diritto di detrazione.

Parte ricorrente, con il motivo di ricorso in esame, si limita a prospettare il diritto alla detrazione dell'Iva, pur precisando di non avere detratto l'Iva (sebbene sul presupposto che l'associazione non svolgesse attività commerciale), sicchè proprio tale circostanza, la mancanza, cioè, di detrazione dell'Iva nell'ambito della cornice biennale sopra indicata, conduce a ritenere, comunque, non fondato il presente motivo di ricorso.

Con il sesto motivo si censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 10 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), nonchè la violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. e il difetto di motivazione su un punto decisivo della controversia, per non avere considerato, per quanto riguardava la determinazione della misura dell'IRAP, che dalla base imponibile andavano detratti tutti i costi non espressamente esclusi.

Con il settimo motivo si censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), nonchè per violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., e per difetto di motivazione su un punto decisivo della controversia, per non avere considerato, per quanto riguardava la determinazione della misura dell'IRPEG, che l'applicazione ad una associazione, che svolge l'attività di somministrazione di bevande e alimenti unicamente e esclusivamente nei confronti degli associati e dell'organizzazione nazionale, delle percentuali di redditività mediamente registrata negli esercizi aperti al pubblico, costituisce operazione iniqua e incongrua.

Entrambi i motivi, che possono essere esaminati unitamente, sono inammissibili.

Anche in questo caso, così come già esposto con riferimento al quinto motivo di ricorso, la pronuncia censurata ha ritenuto che sulla questione in esame parte ricorrente aveva prospettato solo motivi generici, inidonei a determinare una riconsiderazione dell'accertamento nel quantum.

Rispetto a questo specifico punto della decisione, parte ricorrente si limita a contestare la mancata indicazione delle ragioni poste a fondamento. Tuttavia, era onere di parte ricorrente, con la proposizione del presente motivo di ricorso, riprodurre il contenuto dei motivi di appello in ordine ai quali la stessa censura la genericità della motivazione del giudice di appello, al fine di potere accertare, in questa sede, quale era stata, concretamente, la ragione di doglianza e, conseguentemente, il difetto di motivazione della pronuncia sulla questione prospettata.

Nei motivi di ricorso in esame parte ricorrente omette del tutto di riprodurre il contenuto dei motivi di appello relativi alla questione in esame (illegittimità della misura dell'Irap e dell'Irpeg contestate con l'avviso di accertamento), sicchè non solo non è possibile procedere alla verifica del vizio di motivazione, ma anche alla valutazione della ritenuta violazione di legge.

Con l'ottavo motivo si censura la sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2 e art. 11, e della L. n. 212 del 2000, art. 10 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), nonchè per violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere ritenuto applicabili le sanzioni senza motivazione e senza tenere conto del fatto che non era stata raggiunta la prova della partecipazione dei "coautori materiali", con conseguente non applicabilità della sanzione nei loro confronti.

Il presente motivo di censura, in quanto correlato a quanto deciso con riferimento al quarto motivo, è da ritenersi assorbito.

In conclusione, secondo quanto sopra esposto, vanno dichiarati inammissibili il primo, secondo, quinto, sesto e settimo motivi di ricorso, infondato il terzo, va accolto il quarto motivo, assorbito l'ottavo, con

cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione tributaria regionale, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente grado di giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte:

dichiara inammissibili il primo, secondo, quinto, sesto e settimo motivi di ricorso, rigetta il terzo, accoglie il quarto motivo, assorbito l'ottavo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, il 5 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 ottobre 2018

---

Copyright 2013 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati  
UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da De Agostini Editore S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.