

Civile Ord. Sez. 6 Num. 35504 Anno 2022

Presidente: LUCIOTTI LUCIO

Relatore: SUCCIO ROBERTO

Data pubblicazione: 02/12/2022

Oggetto: accertamento art.
39 c. 2 dpr 600/73 –
riconoscimento costi

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. R.G. 13906/2021 proposto da
FBC FINALE ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA in persona
del legale rappresentante *pro tempore* rappresentata e difesa giusta
procura speciale in atti dall'avv. prof. Remo Dominici (PEC:
remo.dominici@ordineavvgenova.it) e dall'avv. Lorenzo Lodi (PEC:
lorenzo.lodi@ordineavvgenova.it)

– *ricorrente* –

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato (PEC: ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it)

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Liguria
n. 165/04/20 depositata in data 23/11/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 18/10/2022 dal Consigliere Relatore Roberto Succio;

Rilevato che:

- l'ASD ricorrente impugnava l'avviso di accertamento per l'anno 2011 con il quale l'Ufficio ne disconosceva la natura di associazione sportiva dilettantistica, accertando maggiore IRES, IRAP e IVA oltre a richiedere i conseguenti interessi e le prescritte sanzioni;
- la CTP adita rigettava il ricorso;
- la contribuente appellava tale pronuncia e la CTR con la sentenza qui impugnata rigettava l'appello confermando la natura di impresa commerciale in capo alla ricorrente e negando il riconoscimento di costi ritenuti provati dall'appellante,
- ricorre a questa Corte la ASD in parola con atto affidato a tre motivi; l'Agenzia delle Entrate ha unicamente depositato atto di costituzione in vista della pubblica udienza;

Considerato che:

- il primo motivo di ricorso è incentrato sulla nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c. 1 n. 4 c.p.c. per non avere la CTR preso posizione in ordine alla legittima o meno applicazione, nel caso di specie, delle regole sulla deduzione dei costi ai fini della determinazione del reddito d'impresa, mancando di riconoscere i costi documentati come effettivamente sostenuti dalla contribuente;
- il motivo è infondato;
- invero, la CTR ha motivato, sul punto, prendendo quindi posizione in ordine alle questioni poste dalle parti, ritenendo di non riconoscere la deduzione dei costi in quanto gli stessi "non [hanno] trovato riscontro nella contabilità dell'Associazione";
- con il secondo mezzo di impugnazione la parte ricorrente censura la pronuncia gravata per avere la CTR, in violazione degli artt. 75, 81 e 109 TUIR, dell'art. 53 Cost. e degli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c., erroneamente

- affermato la non deducibilità dei costi, in quanto non risultanti dalla contabilità che nel concreto non era stata tenuta poiché parte ricorrente sosteneva la propria natura di ASD, come tale non obbligata alla tenuta della contabilità d'impresa, senza quindi esaminare la documentazione ad essi relativa;
- con il terzo motivo la ricorrente si duole della nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c. 1 n. 4 c.p.c. e dell'art. 36 c. 2 n. 4 del d. Lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 360 c. 1 n. 4 c.p.c. per avere la CTR motivato in modo apparente in ordine al mancato riscontro in contabilità dell'associazione dei costi in esame;
 - tali motivi, suscettibili di esame congiunto in quanto strettamente connessi tra di loro, sono ambedue fondati;
 - invero, la CTR effettivamente non ha in alcun modo spiegato per quali ragioni a fronte del mancato riscontro in contabilità dei costi, dalla documentazione comunque in atti non è stato possibile riconoscerne l'esistenza e l'inerenza una volta riqualficata la contribuente ASD come soggetto esercente attività d'impresa alla quale si applicano gli artt. 75 e 81 TUIR che impongono il riconoscimento dei costi per la determinazione del reddito;
 - più volte questa Corte ha ribadito, come osservato puntualmente in ricorso, che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento induttivo, deve procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito che siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti, tanto che, qualora per alcuni proventi non sia possibile accertare i costi, questi possono essere determinati induttivamente, perché diversamente si assoggetterebbe ad imposta, come reddito d'impresa, il profitto lordo, anziché quello netto, in contrasto con il parametro costituzionale della capacità contributiva di cui all'art. 53, primo comma, Cost.» (Cass. n. 3995 del 19/2/2009; Cass. n. 23314 del 15/10/2013; Cass. n. 1506 del

20/1/2017; Cass. n. 26748 del 23/10/2018; più di recente Cass. n. 1864 del 18/01/2020);

- tali elementi negativi di reddito, nel caso che interessa, in cui l'Ufficio ha operato ex art. 39 c. 1 del d.P.R. n. 600 del 1973, a leggere la sentenza della CTR e quanto trascritto a tal fine in ricorso per cassazione, sono stati invero qui documentati dalla contribuente;
- conseguentemente il giudice dell'appello doveva tenerne conto nella determinazione dei tributi dovuti;
- come è noto, (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 22868 del 29/09/2017) l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo "puro" ex art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (nel presente caso) è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario;
- adempiuto tale onere, che ancora a leggere la sentenza impugnata risulta esser stato effettivamente osservato con la produzione in giudizio della documentazione relativa ai costi, la contribuente aveva quindi diritto al riconoscimento di tali elementi negativi di reddito, salva l'indagine in ordine alla sussistenza degli altri requisiti di legge, tra cui senz'altro l'inerenza;
- nel negare ciò la CTR ha quindi errato nel decidere commettendo in effetti proprio l'errore di diritto denunciato in ricorso;
- conclusivamente, accolti il secondo e il terzo motivo, rigettato il primo, la sentenza impugnata è cassata con rinvio al giudice dell'appello per nuovo esame del *meritus causae* nel rispetto dei principi sopra indicati;

p.q.m.

accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso; rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 18 ottobre 2022.