

Sentenza

RILEVATO CHE

La CTP di Palermo accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla società sportiva dilettantistica Costa Ponente a r.l. (in breve SSD) avverso distinti avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta dal 2007 al 2010, con i quali l'Agenzia delle entrate recuperava maggiori imposte IRES, IVA ed IRAP;

- con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR della Sicilia rigettava sia l'appello principale proposto dall'Ufficio sia quello incidentale proposto dalla contribuente, osservando, per quanto qui rileva, che:

- l'Agenzia delle entrate aveva escluso il regime agevolato previsto per le associazioni senza scopo di lucro, di cui si era avvalsa la contribuente, in quanto riteneva che la SSD svolgesse attività prettamente commerciale;

- il primo giudice aveva accolto parzialmente il ricorso escludendo dal recupero gli importi versati dai soci tesserati alla FIV, stante la natura non commerciale dell'attività svolta nei loro confronti;

- dagli accertamenti svolti si evinceva che la contribuente esercitava "in parte attività prettamente commerciale non in linea con gli atti sociali", i cui proventi non erano stati assoggettati a tassazione secondo il regime fiscale ordinario;

- nella specie, non potevano essere considerati proventi le quote associative ed i servizi resi in esecuzione degli obblighi statutari, come le cene sociali, le quote di partecipazione a tornei, mentre andavano assoggettati a tassazione ordinaria i proventi ricavati da servizi resi a non soci e a frequentatori occasionali, nonché i compensi correlati a prestazioni non previste a beneficio dei soci dalle disposizioni statutarie;

- correttamente, quindi, il primo giudice aveva escluso dalla tassazione ordinaria sia le quote sociali in presenza di affiliazione a federazioni sportive ed a prescindere dall'esercizio in concreto dell'attività da parte di tutti i soci, sia gli importi versati dai non soci, ma iscritti a federazioni sportive per l'esercizio di attività contemplate nelle scritture sociali;

- andavano disattese anche le doglianze che la contribuente aveva mosso in ordine alle sanzioni applicate, sia perché la società era responsabile sul piano tributario sia perché le sanzioni erano state irrogate "mediante l'applicazione del risultato più favorevole", ai sensi dell'art. 12, comma 7, del D.Lgs. n. 472 del 1997;

- era compito dell'Ufficio, poi, calcolare le sanzioni secondo le norme in materia di concorso delle violazioni e della continuazione;

- la contribuente impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi, illustrati con memoria;

- l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso e proponeva a sua volta ricorso incidentale con un unico motivo, al quale resisteva la contribuente con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Preliminarmente va disattesa la richiesta di riconoscimento dell'efficacia nel presente giudizio, ai sensi dell'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, del giudicato penale formatosi con riferimento alla sentenza emessa nei confronti del legale rappresentante della SSD, Sc.Gi., dalla Corte di Appello di Palermo - terza sezione penale in data 13.02.2017, divenuta irrevocabile in data 2.05.2017, invocato dalla ricorrente con la memoria, atteso che tale decisione ha confermato la sentenza di primo grado con la quale lo Sc.Gi. era stato assolto dal reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 con la formula "perché il fatto non costituisce reato".

1.1 A prescindere dalla circostanza che gli avvisi di accertamento impugnati in questa sede sono relativi agli anni di imposta dal 2007 al 2010, mentre il reato contestato in sede penale riguardava solo l'anno 2010, la disposizione in esame è comunque inapplicabile nel caso in esame, in quanto la stessa attribuisce efficacia di giudicato nel giudizio tributario alle sole sentenze penali irrevocabili di assoluzione, pronunciate in seguito a dibattimento, con la formula "il fatto non sussiste" o "l'imputato non lo ha commesso", restando, quindi, chiaramente escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 21-bis le sentenze di condanna, le sentenze di assoluzione e proscioglimento con una diversa formula (come il fatto non costituisce reato, il fatto non è più previsto come reato o le formule di improcedibilità), i provvedimenti di archiviazione, le sentenze di applicazione della pena concordata (444 cod. proc. pen.) e tutte le sentenze emesse a seguito di giudizio abbreviato.

1.2 Ciò premesso, con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, per omessa pronuncia, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per non essersi la CTR pronunciata sul primo motivo di appello (pp. 8 e ss.), con il quale era stata eccepita la violazione del principio generale del contraddittorio e del principio di collaborazione di cui agli artt. 10, comma 1, e 12 u.c. legge n. 212 del 2000, dato che l'Ufficio avrebbe dovuto notificare l'invito a comparire previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997, finalizzato all'eventuale determinazione della pretesa impositiva per adesione.

1.3 Il motivo è infondato.

1.4 Occorre premettere che, sebbene la CTR abbia omesso di pronunciarsi sul motivo di appello suindicato, secondo l'indirizzo ormai costante di questa Corte, "Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (ex plurimis, Cass. 28.06.2017, n. 16171).

1.5 Tanto premesso, dal ricorso per cassazione, laddove richiama il contenuto della sentenza di primo grado, si evince che la ricorrente "aveva presentato specifiche memorie prima dell'emissione degli avvisi" (la circostanza trova riscontro in quanto indicato al punto 3 di pag. 4 del ricorso); ciò dimostra che il contraddittorio preventivo era stato rispettato, avendo avuto la contribuente la possibilità di esporre nella memoria le proprie difese.

1.6 Va poi segnalato che, secondo quanto rilevato in ricorso (a pag. 5), "...tutti e quattro gli atti erano fondati sui rilievi contenuti nel p.v.c. del 23 febbraio 2012 mentre soltanto i primi tre...erano altresì fondati sulle indagini finanziarie di cui al p.v.c. del 30 agosto 2012"; si precisa in controricorso (a pag. 2) che quello del 30 agosto si riferiva alle sole indagini bancarie sui conti della società e dei soci.

Questa Corte ha al riguardo stabilito che l'accesso, ispezione e verifica dei locali destinati all'esercizio di una attività e la successiva autorizzazione all'espletamento delle indagini bancarie ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 costituiscono procedimenti distinti, ma se l'accertamento è misto, ossia fondato anche sulla documentazione acquisita in sede di accesso, ispezione o verifica, trova applicazione il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, ferma restando, per il tributo armonizzato, qualora l'accertamento sia fondato sulle sole risultanze bancarie, la valutazione del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, alla luce della cd. prova di resistenza (Cass. n. 18413 del 2021; n. 14997 del 2025).

1.7 Ebbene, avendo poi la stessa contribuente precisato di aver presentato "una memoria deduttiva con la quale contestava, in fatto e in diritto, il contenuto del p.v.c. del 23 febbraio 2012", per un verso, il rispetto del termine dilatorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, pacifico in causa, è sufficiente per questo profilo ai fini dell'instaurazione del contraddittorio, senza necessità della verifica della prova di resistenza (v. da ultimo Cass. 13851 del 2025); per altro verso, quanto alle successive analisi finanziarie, anzitutto si dà conto in ricorso del contraddittorio instaurato con Ba.Al., amministratore e socio del Circolo sino al 30 settembre 2009, sui conti correnti intestati al quale si era concentrata l'attenzione della Guardia di finanza (v. ancora pag. 4 del ricorso, n.

4) e, comunque, non si allega di aver dedotto alcun elemento utile a superare la prova di resistenza, secondo l'accezione di recente ribadita dalla giurisprudenza di questa Corte (v. Cass., sez. un., n. 21271 del 2025).

2. Con il secondo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, per omessa pronuncia, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per non essersi la CTR pronunciata sul secondo motivo di appello (pp. 12 e ss.), con il quale era stata censurata la violazione dell'art. 7, comma 1, ult. periodo della legge n. 212 del 2000, in quanto gli accertamenti impugnati erano viziati "da motivazione per relationem, con omessa allegazione dei p.v.c. richiamati", il PVC del 30.08.2012 non era stato regolarmente notificato alla ricorrente, non era stata apposta nessuna firma in calce allo stesso, in corrispondenza della locuzione "parte", e risultava incerta l'individuazione del soggetto identificato come parte a cui sarebbe stato consegnato il PVC.

2.1 La questione sottesa alla censura, nonostante l'omessa pronuncia, risulta comunque infondata, posto che la contribuente era a conoscenza delle ragioni poste a fondamento delle riprese.

Anzitutto, come già evidenziato, essa stessa riferisce di aver presentato una memoria di contestazione del contenuto del p.v.c. del 23 febbraio 2012, che peraltro allega al ricorso.

2.2 Inoltre, quanto alle successive indagini finanziarie, lo si è già rimarcato, la stessa contribuente riferisce di essere stata messa a parte delle contestazioni dei verificatori i quali "in esito al contraddittorio...rilevavano, per gli anni d'imposta 2007, 2008 e 20098, versamenti e prelevamenti 'a cui la parte non ha fornito giustificazioni', da recuperare a tassazione ai fini IRES, IRAP e IVA" (pag. 4 del ricorso, loc. cit.). La ricorrente non individua dunque un'effettiva lacuna di conoscenza, ma si ferma al formalistico rilievo della mancanza di sottoscrizione in calce al p.v.c. del 30.8.2012, anch'esso allegato al ricorso, il quale, peraltro, contiene dichiarazioni rese da Sc.Gi., nella qualità di amministratore unico del Circolo Nautico Costa Ponente S.S.D. a r.l.

3. Con il terzo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, per omessa pronuncia, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per non essersi la CTR pronunciata sul terzo motivo di appello (pp. 19 e ss.), con il quale era stata censurata la mancata allegazione all'avviso di accertamento delle autorizzazioni alle indagini bancarie sulle quali era fondato il PVC del 30.08.2012, a fronte della statuizione della CTP che "l'autorizzazione prescritta ai fini dell'espletamento delle indagini finanziarie...non richiede alcuna motivazione", potendo l'illegittimità dell'atto impositivo essere dichiarata soltanto in mancanza di autorizzazione "e sempre che tale mancanza abbia prodotto un concreto pregiudizio per il contribuente".

3.1 Il motivo è fondato.

3.2 La ricorrente aveva censurato la sentenza di primo grado con l'appello incidentale il cui contenuto, in parte qua, nel rispetto del principio di autosufficienza, è stato riportato nel testo del ricorso proposto davanti a questa Corte.

La doglianza era stata formulata con il terzo motivo dell'appello incidentale ("error in iudicando per violazione dell'art. 7, legge n. 241 del 1990 e dell'art.32, c. 1, n. 7, D.P.R. n. 600 del 1973" (cfr. ivi, pag. 18 ss.), con il quale, in particolare, si richiamava la circolare n. 1/2008 della Guardia di finanza dalla quale risulta la volontà del Comando generale di ritenere le autorizzazioni rilasciate quali "provvedimenti legittimanti l'esercizio del potere istruttorio" e non solo di mero "controllo interno circa il corretto utilizzo della . . . potestà" attribuita dalla legge. In quest'ottica si prevede che il Comandante regionale debba provvedere, nel rilascio delle autorizzazioni, alla "delimitazione degli ambiti temporali dell'indagine finanziaria" e alla valutazione "di merito, ossia delle ragioni che, in rapporto al caso concreto fanno ritenere necessaria, utile o proficua l'esecuzione dell'indagine finanziaria". Ne consegue che l'allegazione dell'autorizzazione è necessaria al fine di consentire al contribuente di verificare se le indagini siano state svolte entro i limiti temporali e gli scopi fissati dal Comandante regionale, in rapporto al caso concreto").

3.3 Con tale motivo, quindi, la ricorrente contesta l'adeguatezza della motivazione dell'avviso impugnato, sotto il profilo della mancata allegazione allo stesso dell'autorizzazione ad effettuare le indagini bancarie o comunque della mancata riproduzione nell'atto impositivo del suo contenuto essenziale.

3.4 Al riguardo occorre ribadire che la valutazione della congruità della motivazione dell'avviso di accertamento è una questione di merito, posto che, in tema di avviso di accertamento tributario, lo stabilire se, in concreto, la sua motivazione risponda o no ai requisiti di validità - che, in generale, possono riferirsi anche ad elementi extratestuali che il contribuente sia in grado di conoscere - è compito del giudice tributario e non è dato al contribuente, se la decisione è motivata, sollecitare alla Corte di cassazione una revisione critica, salvo che non vengano enunciati ed evidenziati, nel ricorso, specifici errori di diritto in cui il giudice di merito sia incorso (ex multis, Cass. n. 9582 del 2013; Cass. n. 18751 del 2025).

3.5 La questione coinvolta dal motivo riguarda, tuttavia, un profilo che, nella prospettazione della parte ricorrente, è idoneo ab imis a inficiare l'attività di verifica svolta e che, quindi, non si pone in rapporto di pregiudizialità logico-giuridica con le questioni trattate in sentenza, che concernono esclusivamente il merito della pretesa, non potendo, per conseguenza, configurare alcun rigetto implicito.

3.6 Il che concreta il denunciato vizio di omessa pronuncia.

3.7 Per effetto dell'accoglimento di detto motivo rimane assorbito l'esame dei restanti motivi del ricorso principale e dell'unico motivo del ricorso incidentale, la cui soluzione dipende dalla decisione che il giudice di rinvio adotterà in ordine al terzo mezzo, trattandosi di censure che presuppongono la positiva valutazione sulla adeguatezza della motivazione dell'avviso di accertamento.

Per mera completezza si riporta di seguito la sintesi di detti motivi.

4. Con il quarto motivo del ricorso principale si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, per omessa pronuncia, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per non essersi la CTR pronunciata sul quarto motivo di appello (pp. 22 e ss.), con il quale era stata censurata la violazione dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, per non avere l'Ufficio indicato nell'avviso di accertamento la specifica disposizione applicata in relazione alle modalità di accertamento adottate.

5. Con il quinto motivo del ricorso principale si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 148, comma 3, TUIR, 4, comma 4, secondo periodo del D.P.R. n. 633 del 1972, 90, comma 1, L. n. 289 del 2002, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR dato rilevanza al mero fatto che alcune attività sarebbero state prestate a fronte di corrispettivi specifici, omettendo di accertare se le stesse fossero direttamente attuative degli scopi sociali, circostanza, questa che avrebbe escluso la natura commerciale per espressa disposizione di legge; aggiunge che la CTR ha errato nel ritenere dirimente anche il fatto che alcune di tali attività fossero state prestate in favore di soggetti diversi dai soci, senza considerare che le norme di legge che regolano la materia indicano, quale presupposto soggettivo per il regime della "non commercialità", che i beneficiari, oltre che "associati" o "iscritti", possano essere anche i "partecipanti" alle attività sportive, omettendo di eseguire il relativo accertamento.

6. Con il sesto motivo del ricorso principale si denuncia la violazione degli artt. 36, comma 1, n. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per motivazione apparente, non avendo la CTR spiegato le ragioni per le quali non avrebbero dovuto essere esclusi dalla tassazione i pagamenti effettuati da tutti i soci, ad esclusione delle somme versate per i servizi non inclusi nella quota associativa, e in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ., per omesso l'esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, non avendo la CTR specificato quali prestazioni sarebbero state rese dalla società in favore dei propri soci e per quale ammontare, quali prestazioni rese ai soci sarebbero state incluse nel pacchetto agli stessi riservato, di che natura erano tali prestazioni e per quale ammontare, quali parti delle dichiarazioni testimoniali rese nel processo penale erano state considerate rilevanti ai fini della decisione;

7. Con il settimo motivo del ricorso principale si deduce la violazione degli artt. 36, comma 1, n. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per motivazione apparente, avendo la CTR,

dopo avere affermato che era onere della contribuente provare la sussistenza in concreto della natura non commerciale dell'attività, concluso in maniera apodittica, senza esame dei documenti versati in atti, che tale onere non sarebbe stato assolto, che erano state correttamente escluse dalla tassazione ordinaria le quote sociali in presenza di affiliazione a diverse federazioni sportive, a prescindere dallo esercizio in concreto dell'attività da parte di tutti i soci, e che non erano assoggettabili a tassazione ordinaria gli importi versati da non soci ma iscritti a federazioni sportive per l'esercizio di attività contemplate dalle scritture sociali, con ciò ponendosi in contrasto con l'altra statuizione con la quale si era affermato che la prova che la società sportiva svolgesse in parte attività commerciale non istituzionale era stata raggiunta "con assoluta certezza", nonché in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ., per omesso l'esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in quanto la CTR ha omesso di prendere in considerazione i fatti risultanti dalle prove fornite dalla società contribuente.

8. Con l'ottavo motivo del ricorso principale la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, per omessa pronuncia, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per non essersi la CTR pronunciata sul sesto motivo di appello (pp. 36 e ss.), con il quale era stata censurata la natura solo apparente della motivazione della CTP in ordine alla denunciata violazione del principio del contraddittorio nei confronti della SSD in relazione alla presunzione di intestazione fittizia dei conti correnti intestati a Ba.Al. Alfredo e alla loro riferibilità alla società contribuente.

9. Con il nono motivo si deduce la violazione degli artt. 36, comma 1, n. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per motivazione apparente, non avendo la CTR motivato sulla censura riguardante la mancata applicazione del cumulo giuridico previsto per la continuazione nel caso di violazioni della stessa indole, commesse in periodi d'imposta diversi.

10. Con il decimo motivo del ricorso principale si deduce la violazione degli artt. 36, comma 1, n. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per motivazione apparente, non avendo la CTR motivato sulla censura riguardante l'omessa contestazione delle violazioni e l'omessa irrogazione delle sanzioni all'autore della condotta che si intende sanzionare.

11. Con l'unico motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 148, comma 3, del TUIR, 4, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972 e 90, comma 1, della L. n. 289 del 2002, in relazione dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR errato nel non ritenere che tutta l'attività svolta dalla contribuente fosse di natura commerciale, posto che tale attività non si svolgeva in concreto nel rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole statutarie, non avendo la contribuente dimostrato, come era suo onere, quale parte della quota associativa fosse da riferire alle attività istituzionali e quale a quelle strettamente commerciali ed essendo stato accertato che anche le persone tesserate alla FIV non svolgevano alcuna attività sportiva rientrante nell'oggetto sociale del circolo, che in sede di accesso non risultavano forniti servizi afferenti l'attività istituzionale dichiarata, non erano presenti collaboratori o istruttori impegnati nell'esercizio diretto delle attività sportive dilettantistiche, il personale dipendente trovato presente all'atto dell'accesso, ricopriva qualifiche professionali (quali operario, cameriere, bagnino in stabilimento balneare e animatore balneare) non attinenti con l'attività di formazione, preparazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, i clienti ai quali era stato rivolto un questionario avevano risposto di aver usufruito unicamente dei servizi di accesso al mare, solarium, piscina, docce, ecc., sicchè anche i soci tesserati non svolgevano, in realtà, alcuna attività rientrante fra quelle previste dallo statuto della SSD, usufruendo di prestazioni e servizi non rientranti nelle finalità societarie.

12. In conclusione, va accolto il terzo motivo del ricorso principale, rigettati il primo e il secondo motivo del medesimo ricorso e dichiarati assorbiti gli altri motivi del ricorso principale e l'unico motivo del ricorso incidentale; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo del ricorso principale accolto e la causa va rinviata alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per nuovo esame e per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo del ricorso principale, rigetta il primo e il secondo motivo del medesimo ricorso e dichiara assorbiti gli altri motivi del ricorso principale e l'unico motivo del ricorso incidentale; cassa la sentenza

impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 29 ottobre 2025 e, a seguito di riconvocazione, nella camera di consiglio del 10 aprile 2026.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2026.