

Corte Cass. n. 16032

Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza del 29 luglio 2005, n. 16032

1. Fatto, svolgimento del processo e motivi del ricorso

1.1. L'associazione Sportivo Culturale Ricreativa XY ricorre contro il Ministero dell'Economia e delle Finanze, per ottenere la cassazione della sentenza specificata in epigrafe. La parte intimata resiste con controricorso.

1.2. In fatto, l'associazione ha impugnato un avviso di accertamento ed irrogazione delle conseguenti sanzioni, con il quale il competente ufficio delle imposte dirette ha recuperato a tassazione, come redditi di impresa, i proventi derivanti dalla fruizione dei servizi (corrispettivi per la utilizzazione delle strutture) e dalla vendita di beni (corrispettivi derivanti dalla vendita di bevande), in relazione all'esercizio 1993, sulla base di un p.v.c. di constatazione, in data 2 dicembre 1993, redatto da un nucleo misto di verificatori dello stesso ufficio e dell'ufficio IVA.

L'associazione, sostanzialmente, ha contestato l'accertamento, eccependo, sulla base dello statuto, la natura di ente senza fini di lucro e la inutilizzabilità delle dichiarazioni testimoniali acquisite dai verificatori, senza la garanzia del contraddittorio. La Commissione Tributaria Provinciale adita ha confermato che l'associazione esercitava attività commerciale, ma riduceva il recupero, in considerazione degli sconti che venivano praticati, rispetto ai prezzi ufficiali. La sentenza di primo grado è stata confermata dalla Commissione Tributaria Regionale che ha respinto gli appelli proposti da entrambe le parti.

1.3. A sostegno dell'odierno ricorso, l'associazione deduce i seguenti motivi, illustrati anche con memoria depositata ai sensi dell'art. 378 c.p.c.:

a) violazione degli artt. 87, 108 e 111 D.P.R. 917/1986, anche sotto il profilo del vizio di motivazione, in quanto, erroneamente, il giudice di merito ha ritenuto di trovarsi in presenza di una attività commerciale, per il solo fatto che i soci interpellati hanno riferito:

- di non avere mai partecipato alla vita dell'associazione, per una libera scelta, ininfluente, quindi, ai fini della qualificazione della pretesa attività commerciale;

- di essere stati trattati come normali clienti, così come era giusto che fosse;

b) violazione degli artt. 87, 108 e 111 D.P.R. 917/1986, 32, 39 D.P.R. 600/1973 e 35 D.P.R. 636/1972, in quanto la decisione impugnata si regge sulla base di prove testimoniali inammissibili e comunque acquisite senza le garanzie del contraddittorio;

c) violazione degli artt. 112 c.p.c. e 75, comma 4, T.U.I.R., anche sotto il profilo del vizio di motivazione, in quanto il giudice di appello ha ommesso di pronunciarsi sulla richiesta di deduzione dei costi afferenti i ricavi recuperati a tassazione;

d) violazione degli artt. 112 c.p.c. e 39-bis, D.P.R. 636/1972, in quanto i giudici di merito non si erano pronunciati sulla richiesta di disapplicazione delle sanzioni in considerazione della oggettiva incertezza delle norme di riferimento.

2. Diritto e motivi della decisione

2.1. Il ricorso non può trovare accoglimento.

1

Corte Cass. n. 16032

2.2. Occorre chiarire, in linea di principio, che:

a) anche le associazioni senza fine di lucro possono, di fatto, svolgere attività di tipo commerciale, come si evince dall'art. 111, comma 2, T.U.I.R., nel testo vigente *ratione temporis*; in altri termini, gli enti associativi non godono di uno *status* di extrafiscalità, che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale; occorre sempre tenere conto della natura delle attività svolte in concreto (v. Cass. 15321/2002);

b) il disposto di cui all'art. 111, comma 1, T.U.I.R. (in forza del quale le attività svolte dagli enti associativi a favore degli associati non sono considerate commerciali e le quote associative non concorrono a formare il reddito complessivo) costituisce una deroga alla disciplina generale, fissata dagli artt. 86 e 87 T.U.I.R., secondo la quale l'IRPEG si applica(va) a tutti i redditi, in denaro o in

natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche; con la conseguenza che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, secondo i consueti criteri fissati dall'art. 2697 c.c.;

c) in ogni caso, in forza dell'art. 111 comma 2 T.U.I.R. (nel testo vigente *ratione temporis*), si considerano sempre "effettuate nell'esercizio di attività commerciali ... le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto", fatta eccezione per "le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione" (art. 108, comma 1, T.U.I.R., vigente *ratione temporis*).

2.3. Nel caso di specie, i giudici di appello hanno affermato che "l'Associazione di fatto esercitava attività commerciale. ... Le prove su cui si è basato l'Ufficio non consistono solo, e nemmeno tanto, sulle (sic) dichiarazioni rese dai presunti associati, ma soprattutto nelle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti dal quale è risultato che l'attività della palestra si svolgeva in modo del tutto analogo a quello di altre palestre gestite da imprenditori commerciali. I clienti, cioè, (a) pagavano per le prestazioni che ricevevano in corrispettivo, (b) non partecipavano alla vita sociale, (c) non decidevano alcunché in ordine alla gestione dell'attività, (d) non partecipavano, per la massima parte, ad attività ludiche, amatoriali o agonistiche dell'associazione. Essi cioè si comportavano come semplici clienti della struttura gestita da un imprenditore e non come associati del soggetto che svolgeva l'attività" (p. 2 della sentenza impugnata).

Di fronte a questa situazione di fatto, seppure ricostruita sulla base di affermazioni categoriche e giudizi espressi in termini assoluti, la conclusione non poteva che essere quella della imponibilità delle attività controllate. Stava alla parte ricorrente dimostrare che i giudizi formulati non corrispondono alla realtà, indicando analiticamente gli elementi di segno contrari offerti alla valutazione dei giudici di merito ed eventualmente ignorati.

2.4. La parte ricorrente, invece, lamenta che quelle stesse affermazioni in fatto, dei giudici di appello, non legittimerebbero la decisione assunta dagli stessi, perché i soci,

2
Corte Cass. n. 16032

evidentemente, erano liberi di non esercitare i propri diritti sociali ed era normale che venissero trattati come clienti. La critica sarebbe fondata se l'onere di provare il diritto all'esenzione non fosse a carico della stessa associazione. È vero che la CTR afferma in maniera apodittica che, a seguito dell'accesso, è risultato che i "soci" venivano trattati come semplici clienti, pagavano per tutte le prestazioni e non si occupavano della gestione. Ma è altrettanto vero che l'onere di provare che l'attività svolta, sebbene somigliasse ad una attività commerciale, in realtà non lo era, doveva essere fornita dalla parte ricorrente, con specifica contestazione in punto di fatto.

Evidentemente, non basta aver fornito lo statuto sociale, dal quale poteva risultare che l'associazione non avesse fine di lucro (la parte ricorrente si duole anche del mancato esame di tale documento ritualmente prodotto). Se, per evitare il prelievo fiscale, bastasse operare dietro lo schermo di una associazione senza fine di lucro, il gettito IRPEG (ora IRE) non si discosterebbe da un numero prossimo allo zero.

In realtà, è l'associazione che doveva fornire la prova del proprio assunto, ed in particolare:

a) che i "soci" che non hanno esercitato i diritti-doveri che derivavano dallo *status* di associato, lo hanno fatto per libera scelta e non perché non avessero titolo (producendo, eventualmente, gli atti comprovanti che anche il socio negligente è stato convocato per le assemblee);

b) che non è vero che i soci pagavano un corrispettivo per ogni prestazione o che, comunque, in quanto soci, avevano diritto (e ne avevano beneficiato) ad un certo

numero di prestazioni gratuite, a fronte della quota associativa versata (producendo, ad esempio, un registro dal quale risultassero i turni di utilizzazione delle strutture sportive);

c) che, comunque, i corrispettivi pagati non corrispondevano ai prezzi di mercato, ma costituivano un mero contributo alle spese di manutenzione degli impianti, o il recupero del costo di acquisto dei beni rivenduti (il combinato disposto degli artt. 111, comma 2 e 108, comma 1, secondo periodo, prevede la presunzione della natura commerciale di tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici che eccedono i costi di diretta imputazione).

In definitiva, con riferimento al primo motivo di ricorso, non si ravvisa alcuna violazione delle norme sul prelievo IRPEG a carico di enti esenti, perché non è provato il diritto alla esenzione. Quanto al denunciato vizio di motivazione, osserva il collegio che le affermazioni del giudice del merito, benché sintetiche ed assertive, sono comunque sufficienti a legittimare il sillogismo che porta al rigetto della tesi della parte ricorrente.

L'associazione non ha dimostrato che l'attività svolta non aveva natura commerciale, né ha superato la presunzione della natura commerciale delle prestazioni fornite e dei beni ceduti dietro corrispettivo. Inoltre, l'Ufficio ha anche fornito una serie di indizi, non contrastati, che avallano la tesi della imponibilità delle operazioni.

Se vizio di motivazione ci fosse, la parte ricorrente avrebbe dovuto specificare quali argomenti aveva prospettato, per dimostrare il proprio assunto e per superare la presunzione di cui all'art. 111, comma 2, T.U.I.R., che non sarebbero stati esaminati dalla CTR (principio della autosufficienza del ricorso per cassazione: v., *ex plurimis*, Cass. 14262/2004). A parte la richiesta di esame dello statuto che di per sé non può fornire la prova che l'attività svolta di fatto fosse corrispondente agli intenti statutari.

3

Corte Cass. n. 16032

2.5. Quanto alla eccezione di inutilizzabilità delle prove testimoniali acquisite, vale il principio secondo il quale le dichiarazioni di terzi raccolte ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno la natura di prova testimoniale, bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, che possono essere utilizzate (Cass. 3526/2002) quando, come nella specie, abbiano trovato riscontro "nelle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti" (p. 2 sentenza impugnata) e non siano specificamente smentite dalla controparte (in relazione al pagamento dei corrispettivi, da cui nasce la presunzione della natura commerciale dell'attività).

D'altra parte, non è violato il principio della c.d. "parità delle armi", atteso che anche il contribuente poteva (e non lo ha fatto, o, almeno, non eccepisce di averlo fatto) produrre documenti contenenti dichiarazioni dei soci che potessero smentire le risultanze dell'accesso. Infatti, in forza di quanto affermato dalla Corte Cost. (sent. 18/2000), "va necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - beninteso, con il medesimo valore probatorio -, dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa" (Cass. 4269/2002).

2.6. L'eccezione di omessa pronuncia sulla richiesta di deduzione dei costi è inammissibile, perché la relativa richiesta non risulta formulata nel ricorso introduttivo. Inoltre, nella specie, le spese e gli altri componenti negativi non sono stati imputati al conto economico e, quindi, comunque non sarebbero deducibili (art. 75, comma 4, prima parte, T.U.I.R., testo vigente *ratione temporis*). Né ricorre l'ipotesi del recupero effettuato direttamente sulla base delle stesse spese occultate, che devono essere ammesse in deduzione in ogni caso (art. 75, comma 4, ultimo periodo, T.U.I.R., testo vigente *ratione temporis*). Il recupero è stato effettuato sulla base dei corrispettivi non dichiarati ai fini IRPEG.

2.7. Infine, la ricorrente lamenta che il giudice di merito non si sarebbe pronunciato sulla richiesta di non applicazione delle sanzioni, in considerazione della obbiettiva

condizione di incertezza della normativa di riferimento. La richiesta, però, comunque non poteva trovare accoglimento perché la normativa di riferimento è chiara e non presenta margini di incertezza.

In punto di fatto, la società ha applicato alle attività svolta la normativa fiscale di agevolazione, benché fossero carenti dei presupposti.

2.8. Conseguentemente, il ricorso deve essere rigettato. Sussistono giusti motivi per compensare le spese, attesa la mancanza di precedenti specifici di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.