

Civile Sent. Sez. 5 Num. 4147 Anno 2013

Presidente: MERONE ANTONIO

Relatore: IOFRIDA GIULIA

Data pubblicazione: 20/02/2013

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

Cancun Gym Center Associazione Sportiva, in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in Roma Via A.Nibby 7, presso lo studio dell'Avvocato Giancarlo Guarino, che la rappresenta e difende in forza di procura speciale a margine del ricorso

- ricorrente -

2236
/12

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende ex lege

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 134/27/05 della Commissione Tributaria regionale del Lazio, depositata il 22/11/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 29/11/2012 dal Consigliere Dott. Giulia Iofrida;

uditi l'Avv.to Giancarlo Guarino, per parte ricorrente, e l'Avvocato dello Stato Bruno Dettori, per parte controricorrente;

Iofrida



udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Sergio Del Core, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 134/27/05 del 27/10/2005, depositata in data 22/11/2005, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sez. 27, accoglieva, con condanna della contribuente al rimborso delle spese processuali, l'appello proposto, in data 13/12/2004, dall'Agenzia delle Entrate, avverso la decisione n.267/39/2004 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che aveva accolto il ricorso della Cancun Gym Center Associazione Sportiva contro un avviso di rettifica, relativo all'IVA, notificato per l'anno 1997. Tale avviso traeva origine da un processo verbale di constatazione redatto, in data 31/10/2001, dalla Guardia di Finanza, nel quale era stato posto in evidenza come l'associazione sportiva, al di là dell'oggetto sociale, emergente dall'atto costitutivo, esercitasse, in modo pressoché esclusivo e con fine di lucro, una serie di attività commerciali (danza, gestione della palestra e somministrazione di bevande), dietro pagamento di corrispettivi specifici.

La Commissione Tributaria Regionale accoglieva il gravame dell'Agenzia, in quanto riteneva che gli elementi probatori emergenti dalla indagine della Guardia di Finanza, indicati nel processo verbale di constatazione ed individuati anche attraverso l'esame di "una contabilità parallela" (quali: la pubblicità effettuata, mediante biglietti e stampati, delle attività di danza, nelle varie forme, e dei corsi di ginnastica e di arti marziali praticati; l'essere i corrispettivi versati dagli

Alfredo



associati specifici, variabili e commisurati al tipo di prestazione richiesta, in contrasto con le previsioni statutarie relative alla quota di iscrizione ed alla quota associativa annuale; l'entità rilevante, progressivamente crescente negli anni, dalla data di costituzione dell'Associazione, delle entrate per "quote associative" ed il notevole livello dei costi correlati, anche essi crescenti; la considerevole ampiezza dei locali utilizzati, "uno di 80 mq, concesso in uso gratuito dalla Cancun srl, attrezzato con apparecchiature per l'abbronzatura facciale o totale e per l'estetica e pedicure, l'altro di mq. 140 adibito a palestra con relative attrezzature"; la composizione del fondo associativo e la distribuzione delle cariche sociali, riferibili soltanto a due famiglie ed ai membri delle stesse, oltre ad "altri ulteriori elementi non richiamati" nella motivazione della sentenza, ma riportati nella parte relativa allo svolgimento del processo ed al contenuto degli appelli dell'Agenzia - quali: l'omessa annotazione delle generalità degli associati e, per 37, anche dei nominativi, l'automatica rinomina degli organi direttivi nell'ambito ristretto dei soci fondatori, "senza il rispetto di quanto disposto in tema di sovranità, svolgimento e pubblicità dell'assemblea dei soci", l'automatica esclusione dei soci in caso di mancato versamento della quota associativa annua, in contrasto con la presunta iscrizione a vita, come da Statuto, e con il dettato dell'art.111 TUIR), connotati da sufficiente consistenza, specificità e concretezza, comprovassero, anche alla luce del disposto di cui all'art.87 DPR 917/1986 ed "alla necessità di

Abbate 3

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



determinare il reale carattere dell'attività esercitata indipendentemente dalle previsioni statutarie", il carattere commerciale dell'attività esercitata dall'associazione sportiva, la quale "pur qualificandosi come ente di tipo associativo senza scopo di lucro - il cui ruolo avrebbe dovuto ricollegarsi "ad esigenze discontinue, limitate nel tempo" - , in realtà costituiva uno schermo a protezione di una società di fatto fra i membri di due famiglie con intento speculativo e con lo scopo di offrire ai propri associati specifiche prestazioni, dietro corrispettivo variabile, caso per caso, secondo il tipo di prestazione o corso richiesto", con "carattere di sistematicità" ed "organizzazione permanente, dotata di locali adeguati, apparecchiatura e personale". Non idonei a costituire prova contraria, erano poi ritenuti "i richiami fatti dall'Associazione al combinato disposto dell'art.4 del DPR 633/1972 e dell'art.111, 1° e 3° comma, del TUIR", nel testo novellato dal d.lgs. 460/1997, art.148, ed alle disposizioni statutarie, nonché alla "regolare contabilizzazione delle quote associative", questione di per sé "neutra rispetto al fatto accertato che tali quote" rappresentavano "in realtà i corrispettivi pagati per la utilizzazione dei servizi e delle prestazioni rese dall'Associazione", ed alla, lamentata, "non considerazione dei costi" sostenuti, considerato che l'Associazione, con riguardo al costo prevalente, "Rimborsi a piè di lista", non aveva fornito elementi idonei a dimostrare la regolare tenuta delle scritture contabili, ai sensi dell'art.1 comma 2, ultimo periodo, L.80/1986. Avverso tale sentenza ha promosso ricorso per

Alfredo



cassazione la Cancun Gym Center Associazione, deducendo un unico motivo di ricorso per cassazione, per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, ex art.360 n. 5 c.p.c. (lamentando, da un lato, l'erronea valutazione dei presunti elementi indiziari, giudicati dalla CTR gravi, precisi e concordanti, offerti dall'Ufficio, singolarmente confutati dalla ricorrente quali elementi probatori non rilevanti al fine di comprovare la natura commerciale dell'attività concreta svolta dall'associazione sportiva ovvero contestati, quali false risultanze - con riguardo alla dotazione di "attrezzature per abbronzatura facciale o totale o per l'estetica e pedicure", riferibile invece alla distinta società a responsabilità limitata Cancun -, e, dall'altro lato, l'omessa considerazione degli elementi probatori contrari offerti dalla contribuente).

Ha resistito l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Parte ricorrente ha depositato memoria, ai sensi dell'art.378 c.p.c..

Motivi della decisione

L'Associazione sportiva ricorrente lamenta un vizio motivazionale della sentenza impugnata, implicante l'erronea valutazione degli elementi probatori rispettivamente offerti dalle parti in giudizio.

Il motivo è infondato.

In generale, occorre premettere che, in forza dell'art. 111 comma 3° TUIR, DPR 817/1986 (nel testo vigente *ratione temporis*, anteriormente alle disposizioni dettate disposizioni dal d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, relativo al riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e

 5



delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale), "per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, non si considerano effettuate nell'esercizio di attivita' commerciali, in deroga al comma 2, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate, in conformita' alle finalita' istituzionali, nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonche' le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate da associazioni culturali o sportive costituite ai sensi dell'articolo 36 del codice civile, la disposizione si applica nei confronti degli associati o partecipanti minori d'eta' e, per i maggiorenni, a condizione che questi abbiano il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima, una quota del patrimonio sociale, se questo non e' destinato a finalita' di utilita' generale".


Il terzo comma, con riguardo proprio alle associazioni sportive, prevedeva dunque, in deroga al comma 2, che non fossero attività commerciali le

Alfredo 6



prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate nei confronti degli associati, ma, al fine di assicurare l'effettività e la stabilità del rapporto associativo tra l'ente che svolgeva l'attività ed il soggetto che traeva vantaggio dalla stessa, il quarto comma chiariva la necessità della previsione statutaria del diritto di voto degli associati maggiorenni per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi.

Questa Corte ha quindi costantemente affermato che, nel sistema vigente anteriormente all'entrata in vigore della L. 23 dicembre 2000, n. 383, art. 4 (che ha consentito ai circoli di finanziarsi con attività commerciali consistenti nella cessione di beni e servizi ai soci ed ai terzi), *"Gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111, (in materia di IRPEG) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, (in materia di IVA) - come modificati, con evidente finalità antie-lusiva, dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 5, - a condizione non solo dell'inserimento, negli loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate nel D.Lgs. n. 460 cit., art. 5, ma anche dell'accertamento - effettuato dal giudice di merito con congrua motivazione - che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse"* (Cass. 11456/10). Non è affatto sufficiente, pertanto, al fine della fruizione del trattamento tributario di favore in esame, né la mera appartenenza dell'ente alla categoria delle associazioni in questione, né la conformità dello

 7



statuto alle norme stabilite per il riconoscimento della relativa qualifica (con eventuale applicazione di diverse disposizioni tributarie specifiche). Anche le associazioni senza fine di lucro possono, di fatto, svolgere attività di tipo commerciale, come si evince dall'art. 111, comma 2, TUIR, 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, occorrendo sempre tenere conto della natura delle attività svolte *in concreto* (v. Cass. 15321/2002 e Cass.16032/2005).

Sul piano della prova si rileva, infine, che la disposizione dell'art. 111 TUIR (testo originario) costituisce deroga per gli enti non commerciali di tipo associativo alla disciplina generale, fissata dagli artt. 86 e 87 TUIR, secondo la quale l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche. Ne deriva che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'agevolazione sull'IRPEG, nonché quella sull'IVA (art. 4 Decreto IVA), è a carico del soggetto collettivo che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c. (Cass. 16032/05; Cass.22598/06; Cass.11456/2010; Cass.8623/2012).

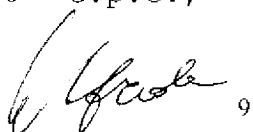
Tanto premesso, quanto al denunciato vizio di motivazione della sentenza impugnata, osserva la Corte che le affermazioni del giudice del merito, articolate e specifiche, sono sufficienti a legittimare il rigetto della tesi della parte ricorrente. L'associazione non ha dimostrato, sulla base del corredo di elementi probatori esaminati

*C. Caffarelli*₈



complessivamente dal giudice tributario ed analiticamente indicati nella decisione, 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. Al contrario, l'Ufficio erariale ha anche fornito una serie di indizi, non contrastati, che, valutati complessivamente e non isolatamente, avallano la tesi della imponibilità delle operazioni.

Peraltro, il vizio di omessa od insufficiente motivazione implica un obiettivo difetto nello sviluppo logico della argomentazione posta a fondamento della decisione, difetto che - rilevando come "errore sul fatto" - trova genesi nella omessa od inesatta rilevazione e valutazione delle prove acquisite al giudizio, con inevitabili riflessi sulla esatta comprensione e ricostruzione della fattispecie concreta da sussumere nello schema normativo astratto dal quale viene desunta la "regula iuris" che disciplina il rapporto controverso. La critica per vizio motivazionale non può quindi risolversi nella mera contrapposizione alla valutazione compiuta dal Giudice di merito di una diversa prospettazione soggettiva della rilevanza probatoria delle risultanze istruttorie - essendo insindacabile l'attività volta alla individuazione delle fonti di prova rilevanti, alla selezione tra gli elementi probatori di quelli ritenuti maggiormente attendibili ed al riconoscimento della idoneità dimostrativa degli stessi, trattandosi di scelte che sono espressione del principio del libero convincimento e dunque riservate in via esclusiva all'organo giudicante, ex art. 116 c.p.c., - ma deve individuare

 9



specificamente le carenze nello svolgimento del percorso logico che sostiene il "*decisum*" e che, salva la ipotesi limite di inconcludenza logica del discorso tale da rendere incomprensibili le ragioni giustificative della decisione, possono consistere oltre che in un omesso od inesatto apprezzamento della fonte di prova (ad es. del contenuto di un documento) anche nella mancata rilevazione della incompatibilità tra fonti di prova e dunque nella mancanza di un adeguato giudizio di prevalenza, in ogni caso sempre che tali omissioni od inesattezze rivestano carattere decisivo, nel senso che senza il vizio logico la decisione sarebbe stata, con certezza, differente (cfr. Corte Cass. 3[^] sez. 11.5.2007 n. 10847; id. 3[^] sez. 2.4.2009 n. 8023; id. 2[^] sez. 27.10.1010 n. 21961).

Nella specie, la sentenza dà conto, in modo esaustivo, logico e coerente (con il dettato normativo), di tutta una serie di elementi documentali, il cui esame, necessariamente complessivo, involge un giudizio univoco circa la natura commerciale dell'attività svolta dalla Cancun (la promozione dell'attività, le caratteristiche specifiche dei corrispettivi dovuti dai frequentatori in rapporto a quanto prescritto dallo statuto circa le quote dovute dagli associati, la non puntuale annotazione degli associati, le dimensioni dei locali e la qualità delle attrezzature in uso, la non regolare contabilità, il funzionamento della struttura associativa a livello di organi e di assemblee, etc...).

Il ricorso va pertanto respinto.

Le spese processuali, liquidate come in dispositivo, in conformità del D.M. 140/2012,

Alfano 10



ESSE
AL

attuativo della prescrizione contenuta nell'art.9,
comma 2°, d.l. 1/2012, convertito dalla l. 271/2012
(Cass.S.U. 17405/2012), seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la parte
ricorrente al rimborso delle spese processuali
liquidate in complessivi € 8.000,00 a titolo di
compensi, oltre spese prenotate a debito.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale