



9831-17

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

*TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 1074/2013

- Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente - Cron. 9831
- Dott. RAFFAELE BOTTA - Consigliere - Rep.
- Dott. ORONZO DE MASI - Rel. Consigliere - Ud. 28/03/2017
- Dott. ENRICO CARBONE - Consigliere - CC
- Dott. ANNA MARIA FASANO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 1074-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (omissis) , elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso . AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrenti** -

contro

(omissis) ASSOCIAZIONE SPORTIVA ,

(omissis) ;

- **controricorrenti** -

2017

330

avverso la sentenza n. 201/2011 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di SASSARI, depositata il 18/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella camera di

consiglio del 28/03/2017 dal Consigliere Dott. ORONZO

DE MASI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore

Generale Dott. RITA SANLORENZO

udito l'Avvocato;

RILEVATO

che la Commissione Tributaria Regionale della Sardegna, con sentenza n. 201/8/11, depositata il 18/11/2011, ha accolto l'appello proposto da (omissis)

(omissis) Associazione Sportiva Dilettantistica, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, avverso la decisione di primo grado, sfavorevole alla contribuente, la quale aveva impugnato l'avviso di accertamento notificato il 26/6/2006 per IVA, IRPEG e IRAP, relativamente all'anno 2003, a seguito di p.v.c. della Guardia di Finanza;

che il Giudice di appello, per quanto qui d'interesse, ha riformato la decisione della CTP di Sassari rilevando che la predetta Associazione aveva tenuto la documentazione minima richiesta dalla legge, preteso dai frequentanti le attività organizzate la preventiva iscrizione all'ente, a nulla rilevando poi che gli associati frequentassero *una tantum*, saltuariamente o in maniera continuativa il centro sportivo, aveva tenuto regolarmente pure la movimentazione dei conti bancari riferibili all'Associazione, con annotazione di spese ed incassi, restando viceversa ininfluente la movimentazione dei conti bancari personali degli amministratori, (omissis)

(omissis) e (omissis), ed infine che non aveva corrisposto ai predetti amministratori compensi, benefici o altre utilità;

che l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza, affidandosi a quattro motivi, cui resiste la contribuente con controricorso e memoria;

CONSIDERATO

che parte ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma primo, n. 3 e n. 5, violazione dell'art. 10, comma 1, lett. b), comma 2, lett. a), e comma 3, D.Lgs. n. 460 del 1997, difetto di motivazione della sentenza, per avere la CTR trascurato di considerare la necessità della ricorrenza della qualifica di persone svantaggiate in capo ai destinatari delle prestazioni rese dall'ente, essendosi il giudicante soffermato esclusivamente sulla qualità di associati dei destinatari medesimi, così omettendo la verifica di uno dei requisiti richiesti dalla legge;

che con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma primo, n. 3 e n. 5, violazione dell'art. 10, comma 5, D.Lgs. n. 460 del 1997, difetto di motivazione della sentenza, avendo la CTR ritenuto connessa all'attività istituzionale dell'Associazione quella sportiva (subacquea) svolta a favore di soggetti non svantaggiati, così trascurando di considerare la prevalenza o meno di quest'ultima

rispetto alla prima, verifica essenziale ai fini del riconoscimento della natura non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) dell'ente;

che, con il terzo motivo, deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma primo, n. 3, violazione dell'art. 10, comma 1, lett. h), D.Lgs. n. 460 del 1997, avendo la CTR trascurato di considerare la effettività del rapporto associativo, incompatibile con una partecipazione meramente occasionale dell'associato alle attività svolte dall'ente;

che, con il quarto motivo, deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma primo, n. 3 e n.5, violazione dell'art. 10, D.Lgs. n. 460 del 1997, difetto di motivazione della sentenza, giacché la CTR non ha verificato, in concreto, la sussistenza dei requisiti fondamentali perché una associazione possa essere considerata ONLUS e non già una organizzazione societaria costituita per fini commerciali;

che suesposti motivi, scrutinabili congiuntamente, in quanto tra loro strettamente connessi, sono fondati;

che le censure riguardano essenzialmente due questioni: il perseguimento di finalità di solidarietà sociale, elemento caratterizzante le ONLUS, il quale richiede che i beni e servizi associativi devono essere ceduti o prestati a terzi, e non ai partecipanti all'associazione, salvo il caso che anche questi ultimi siano essi stessi soggetti svantaggiati fisicamente, psichicamente, economicamente, socialmente o da un punto di vista familiare, nonché lo svolgimento di attività connesse o accessorie rispetto a quelle propriamente istituzionali, consentite, sebbene di natura commerciale, per il reperimento di fondi per finanziare le attività principali, a condizione che non siano prevalenti rispetto alle altre;

che siffatte questioni non risultano affrontate dalla sentenza impugnata, avendo la CTR accolto l'appello della contribuente sulla base di *rationes decidendi* diverse, pur non rappresentando questioni di diritto affatto nuove, facendo parte del dibattito processuale incentrato sulla rilevanza della dedotta mancanza di vita assembleare dell'associazione e dunque sul *deficit* di democraticità dell'ente;

che il ricorso dell'Agenzia delle Entrate investe l'affermazione del Giudice di appello secondo cui "il fatto che i soci tesserati frequentassero il club *una tantum*, saltuariamente o in maniera continuativa", fosse circostanza irrilevante, essendo viceversa sufficiente, alla luce della normativa applicabile, "che chiunque usufruisca dei servizi offerti dall'associazione debba essere socio dell'Ente di promozione di riferimento";

che la censura è all'evidenza fondata in quanto l'art. 10, comma 1, lett. h), D.Lgs. n. 460 del 1997, richiede che attraverso gli statuti o atti costitutivi delle organizzazioni

non lucrative di utilità sociale venga garantita una disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volta all'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

che, invero, la Associazione non risulta aver provato, sulla base della documentazione in atti e della realtà fattuale da essi emergente, di svolgere la propria attività nel pieno rispetto delle prescrizioni di legge, in quanto << se un ente intende assumere (attraverso l'iscrizione della relativa anagrafe) e mantenere la qualifica di ONLUS, è tenuto alla rigida osservanza, sia sul piano delle prescrizioni formali, sia sotto il profilo dello svolgimento in concreto dell'attività, di ciascuna delle prescrizioni dettate dalla legge e, d'altro canto, che queste devono essere soggette a stretta interpretazione >> (Cass. n. 16418/2015);

che, al contrario, la contribuente non ha neppure smentito la circostanza che i soci fossero residenti in località diverse dalla sede dell'Associazione, trattandosi di turisti che, nel corso della stagione estiva, avevano fruito, dietro corrispettivo, delle attività sportive offerte dal *diving center* presente in località (omissis), nella sostanza, aperto ad un pubblico indistinto di beneficiari di un'attività remunerata;

che la CTR ha trascurato del tutto di considerare che, sebbene l'intimata Associazione avesse sostenuto, nel corso del giudizio di merito, di poter godere del regime tributario agevolato, essendo iscritta all'Anagrafe unica ONLUS - oltre che al CONI ed alla ACSI, svolgendo anche attività nel settore dello sport dilettantistico - in ragione della perseguita finalità di valorizzazione dell'ambiente e di tutela del paesaggio, provvedendo alla periodica pulizia di spiagge e fondali marini, e l'art. 10, comma 4, D.Lgs. n. 460 del 1997, elenca una serie di attività per le quali si presume in ogni caso il perseguimento della finalità solidaristica, a prescindere dalla verifica delle situazioni di svantaggio dei soggetti beneficiari, tra cui appunto la "tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente", ma che, ai sensi del successivo comma 5, D.Lgs. n. 460 del 1997, ciò non di meno si considerano attività direttamente connesse a quelle statutarie, anche le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti che non versino nelle anzidette condizioni di svantaggio allorché vengano rispettati condizioni e limiti stabiliti dalla norma per evitare che si travalichi la finalità di reperimento di fondi per finanziare l'attività istituzionale solidaristica e si dia vita ad un'attività lucrative del tutto autonoma;

che la ricorrenza di tale circostanza, infatti, di per sé impedisce di qualificare "non commerciale" l'attività, seppure riconducibile agli scopi associativi, per di più se svolta dietro corrispettivo, elemento sintomatico della natura fittizia dell'associazione medesima e della qualità solo apparente degli associati, realizzandosi una piena coincidenza tra avventori e soci;

che, in altri termini, non è sufficiente trincerarsi dietro l'elemento formale costituito dalla veste giuridica assunta dall'associazione, ma occorre avere riguardo all'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, secondo il rigido modello imposto dal legislatore, con il D.Lgs. n. 460 del 1997, ai soggetti che con l'uso dell'acronimo ONLUS intendono accedere al regime tributario di favore che trova la sua giustificazione nel reale perseguimento di finalità solidaristiche;

che la sentenza, viziata sotto il profilo della violazione di legge e del vizio motivazionale, va, pertanto, cassata, e dovendosi procedere al discernimento di una tipica *quaestio facti* si impone il rinvio ad altra sezione della medesima CTR, la quale rivaluterà la fattispecie, alla luce dei principi di diritto sopra ricordati, e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia al causa alla Commissione tributaria regionale della Sardegna, in diversa composizione, anche per le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 28 marzo 2017.

Il Presidente

(Domenico Chindemi)



Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL, 19 APR 2017



Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 19 aprile 2017

La presente copia si compone di 6 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92