



16726/15

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

\*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 296/2012

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 16726

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. ANTONIO MERONE - Presidente - Ud. 17/06/2015
- Dott. DOMENICO CHINDEMI - Consigliere - PU
- Dott. ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA - Consigliere -
- Dott. MARINA MELONI - Consigliere -
- Dott. FRANCESCO TERRUSI - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 296-2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

**contro**

2015

2300

APICI ASSOCIAZIONI PROVINCIALI INVALIDI CIVILI CITTADINI ANZIANI SEDE PROVINCIALE DI AREZZO;

- *intimato* -

avverso la sentenza n. 88/2010 della COMM.TRIB.REG. di FIRENZE, depositata il 26/10/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 17/06/2015 dal Consigliere Dott. FRANCESCO  
TERRUSI;

udito per il ricorrente l'Avvocato ROCCHITTA che si  
riporta agli atti;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. GIOVANNI GIACALONE che ha concluso per  
l'accoglimento del ricorso.

## Svolgimento del processo

L'agenzia delle entrate notificava alla Apici - Associazione provinciale invalidi civili e cittadini anziani, sede provinciale di Arezzo, un avviso di accertamento in rettifica della dichiarazione presentata ai fini dell'Irpeg, dell'Irap e dell'Iva in relazione all'anno 2002, negandole la qualità di ente non commerciale.

L'associazione proponeva opposizione.

L'adita commissione tributaria provinciale di Arezzo respingeva il ricorso.

L'appello di Apici veniva accolto dalla commissione tributaria regionale della Toscana con sentenza in data 26-10-2010.

Il giudice d'appello osservava (per quanto ancora di interesse) che alla sede locale aretina poteva contestarsi una non rigorosissima tenuta dei libri contabili, ma non prestazioni estranee all'attività istituzionale. Era stato invero comunque possibile risalire agli introiti dell'ente in base alla documentazione prodotta, per quanto diversa da quella rigorosamente prevista dalle leggi, e si era potuto riscontrare un quadro d'insieme non tale da rappresentare violazioni della normativa sulle organizzazioni non lucrative di attività sociali.

L'agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione nei confronti della citata sentenza, affidandosi a tre motivi.

Apici non ha svolto difese.

## Motivi della decisione

I. - Nei tre motivi di ricorso l'amministrazione deduce:

(i) violazione e falsa applicazione dell'art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997 e degli artt. 20 e 20-bis del d.p.r. n. 600 del 1973, in quanto era stata contestata, con l'avviso di accertamento, l'omissione delle scritture contabili obbligatorie e dei libri sociali, in particolare del bilancio e del rendiconto annuale. Assume che tale violazione avrebbe dovuto considerarsi essenziale onde escludere l'ente dal trattamento fiscale agevolato delle Onlus, senza alcuna possibilità di indiretta sanatoria del tipo di quella di fatto ritenuta dalla commissione tributaria regionale;

(ii) violazione e falsa applicazione degli artt. 143, 3° co., 148, 3° e 8° co., e 149 del Tuir (testo *pro tempore* vigente) giacché, contrariamente a quanto infine sostenuto dalla commissione tributaria, l'ente, non avendo redatto il bilancio annuale e il rendiconto dei versamenti in contanti derivati dalla raccolta di fondi, non poteva godere dell'agevolazione fiscale, avendo impedito all'ufficio di verificare l'inesistenza della distribuzione anche indiretta di utili e di avanzi di gestione, riserve o capitale;

(iii) insufficiente motivazione della sentenza su fatto decisivo, giacché era comunque infine mancata da parte della commissione una adeguata ricostruzione fattuale e giuridica della materia del contendere, invero affrontata con argomentazioni del tutto generiche in ordine alla

ritenuta esistenza dei requisiti e dei presupposti per la qualificazione come Onlus dell'ente provinciale.

II. - I motivi, tra loro connessi e suscettibili di unitario esame, sono manifestamente fondati.

III. - Dalla stessa sentenza risulta che l'accertamento era stato notificato sul presupposto della violazione dell'art.10, lett. g), del d.lgs. n. 460 del 1997 e che, in mancanza dei documenti contabili obbligatori, la ripresa fiscale era stata effettuata sulla base di appunti e brogliacci. Non erano risultati "bilanci e dichiarazioni di redditi".

A fronte di simile chiarissima emergenza, la commissione tributaria ha accolto l'opposizione della contribuente sulla base di rilievi apodittici e irrilevanti.

Ha invero affermato che all'associazione non era contestabile lo svolgimento di prestazioni estranee all'attività istituzionale (a) in quanto "le spese sostenute per la benzina o quant'altro necessario per svolgere (..) attività di alto valore sociale, etico e morale, ben difficilmente [potevano] trovare giustificazione nelle cosiddette pezze d'appoggio"; (b) in quanto non constavano "rimborsi di notevoli cifre", bensì rimborsi di importi modesti, tali da non giustificare "una rigorosa tenuta contabile, spesso impossibilitata proprio per la difficoltà dei giustificativi"; (c) in quanto agli introiti si era "risaliti con la documentazione esistente ancorché non (..) rigorosamente prevista dalle leggi"; (d) in quanto "l'intensità della ricerca di denaro per

sovvenzionare l'attività istituzionale" non poteva ritenersi "motivo per escludere le agevolazioni fiscali".

In forza di tali argomenti la commissione tributaria ha concluso che "il quadro d'insieme, ancorché non (..) estremamente rigoroso, non fornisce tuttavia l'idea di violazione delle disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di attività sociali".

IV. - Al fondo del ragionamento svolto dal giudice d'appello - anche volendosi sorvolare sull'approssimazione delle singole motivazioni - vi è un errore giuridico.

In ordine al regime previsto per gli enti di tipo associativo le norme del Tuir (art. 111, poi divenuto art. 148) non definiscono uno stato soggettivo generalizzato di esenzione dal prelievo fiscale.

Poiché anche le associazioni senza fini di lucro possono - come si evince dalle succitate norme - svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale, vi è semplicemente che, ai sensi del 1° comma del vecchio art. 111 (e del nuovo art. 148), 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, in tal senso derogandosi alla disciplina generale secondo la quale l'Irpeg si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche.

L'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è sempre a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti

dall'art. 2697 c.c. (v. tra le tante Sez. 5<sup>a</sup> n. 16032-05, n. 22598-06, n. 28005-08).

V. - L'applicazione agli enti associativi del trattamento agevolato previsto dal Tuir - in ragione della rilevanza sociale dei fini perseguiti dai medesimi enti, ritenuti dal legislatore meritevoli di particolare tutela - è soggetta alla specifica condizione dell'inserimento, negli atti costitutivi o negli statuti, di clausole dettagliatamente indicate. E, ovviamente, all'accertamento - istituzionalmente rimesso al giudice di merito e di cui egli deve render conto con adeguata e congruente motivazione - che l'attività delle associazioni si svolga poi in concreto nel rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse.

Tra queste spicca il divieto di distribuire anche in modo indiretto utili e avanzi di gestione, e dunque specularmente l'obbligo di assicurarne il reimpiego a fini di realizzazione degli scopi istituzionali (v. Sez. un. n. 24883-08).

A tali prescrizioni è strumentale l'obbligo di redazione del bilancio o del rendiconto annuale stabilito dall'art. 10, lett. g), del d.lgs. n. 460 del 1997.

Pertanto non è affatto sufficiente, al fine della fruizione del trattamento tributario di favore, la mera appartenenza dell'ente alla categoria delle associazioni Onlus, né è sufficiente l'accertamento di quanto imposto in ordine all'ambito della loro attività a prescindere dal rispetto

dei requisiti formali previsti dall'art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997.

Per quanto si debba sempre propendere per una interpretazione non formalistica delle norme statutarie degli enti associativi, al fine di riscontrarvi la previsione dei requisiti per l'applicazione della normativa sulle Onlus, non si può supportare con tale condivisibile propensione la tesi sostenuta dalla commissione tributaria della Toscana, che finisce col prescindere del tutto dal rispetto di requisiti formali (antielusivi) rigorosamente stabiliti dalla legge. Codesti requisiti non sono surrogabili con il concreto accertamento di un osservanza fattuale dei precetti relativi alle modalità di svolgimento dell'attività (v. Sez. 5<sup>a</sup> n. 14371-11), atteso che la norma di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997 è di stretta interpretazione (cfr. Sez. 5<sup>a</sup> n. 11986-09 e n. 7653-09), e atteso che la mancanza anche di uno solo dei requisiti detti determina (non solo la cancellazione dall'anagrafe delle Onlus, ma anche e comunque) il venir meno delle condizioni di riconoscimento del regime agevolato.

VI. - L'impugnata sentenza, mediante una motivazione lacunosa ed evasiva, ha infranto l'onere di rigoroso accertamento che in tal senso si imponeva per legge.

Essa dunque va cassata con rinvio alla medesima commissione tributaria regionale, diversa sezione, la quale rinnoverà l'esame uniformandosi ai principi di diritto appena esposti.



La commissione provvederà anche sulle spese del giudizio  
svoltosi in questa sede di legittimità.

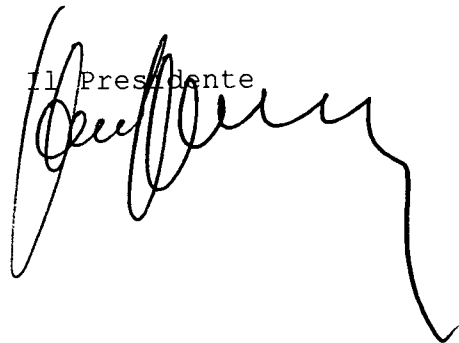
p.q.m.

La Corte accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e  
rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla  
commissione tributaria regionale della Toscana.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta  
sezione civile, addì 17 giugno 2015.

Il Consigliere estensore  
*Francesco Tucci*

Il Presidente



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGONA  
*Marcello Baragona*

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL ..... 12 AGO. 2015 .....



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGONA  
*Marcello Baragona*