

Civile Sent. Sez. 5 Num. 18396 Anno 2015

Presidente: DI IASI CAMILLA

Relatore: VIRGILIO BIAGIO

Data pubblicazione: 18/09/2015

S E N T E N Z A

1062
2015
sul ricorso proposto da:

FONDAZIONE SAN ROCCO ONLUS, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via Antonio Bertoloni n. 29, presso lo Studio Camozzi Bonisconi Varrenti & Associati, rappresentata e difesa dall'avv. Salvo Pettinato, e successivamente domiciliata in Roma, via Cassiodoro n. 1/A, presso lo Studio Anecchino e Associati, rappresentata e difesa dall'avv. Marco Anecchino, giusta deleghe in atti;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;



- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 43/05/08, depositata il 19 giugno 2008.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13 marzo 2015 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;

uditi l'avv. Marco Anecchino per la ricorrente e l'avvocato dello Stato Alessia Urbani Neri per la controricorrente;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Sergio Del Core, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

Ritenuto in fatto

1. La Fondazione San Rocco Onlus ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna indicata in epigrafe, con la quale, rigettando l'appello della Fondazione, è stata confermata la legittimità del diniego di iscrizione della stessa all'Anagrafe unica delle ONLUS, istituita dall'art. 11 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

Il giudice d'appello, premesso che la Fondazione gestisce tre strutture (Mare Pineta, Betania e Ziani-Venturini) autorizzate al funzionamento come <casa protetta e casa di riposo per anziani per l'assistenza ad anziani autosufficienti, parzialmente autosufficienti e non autosufficienti>, ha ritenuto che: a) la documentazione prodotta dall'appellante in ottemperanza ad ordinanza del Collegio ha confermato che "sostanzialmente la Fondazione esercitava un'attività di tipo commerciale difformemente dalle invocate finalità solidaristiche ed assistenziali dichiarate"; b) la fusione per incorporazione della Betania s.r.l., della quale la Fondazione è proprietaria dell'intero capitale sociale, è di per sé elemento preclusivo per una Onlus, "pena lo snaturamento della sua essenza e qualifica di poter svolgere meramente attività assistenziale poiché non può detenere per espresso divieto normativo partecipazioni in società nell'ipotesi nella quale proprio mediante la partecipazione venga esercitata un'attività di gestione della società partecipante"; l'atto di fusione "conferma la volontà della fondazione di esercitare l'attività d'impresa già svolta dalla Betania s.r.l."; c) quanto all'essenza dell'attività svolta, dall'esame della documentazione



risulta che “oltre il 90% dei ricavi presenti nel rendiconto prodotto è derivante dai corrispettivi pagati dagli ospiti per l'erogazione delle prestazioni svolte”, “variabili in base al tipo di alloggio fornito o al tipo di assistenza sanitaria prestata”: “tale elevatissima percentuale osta al principio solidaristico”, in quanto “il concetto di gratuità (più o meno totale) dei servizi prestati volta ad alleviare il disagio economico dei degenti è elemento fondante dell'attività della Onlus mentre nella fattispecie concreta l'attività svolta dalla fondazione avente vera e propria natura commerciale è assimilabile ad esempio alle case di riposo per anziani”; ciò anche in considerazione del fatto che l'art. 2 dello Statuto consente alla Fondazione il compimento di <qualsiasi attività mobiliare immobiliare economica e finanziaria e di tutti gli atti e le operazioni relativi ritenuti necessari ed opportuni> e tale previsione “osta in senso radicale alla disciplina di cui all'art. 10, comma 1, lett. b), del D.Leg.vo n. 460/1997”; d) conferma tale interpretazione “l'esame dei documenti prodotti anche in termini di pubblicità per esempio dell'Hotel Mare Pineta di Marina di Ravenna in termini assolutamente commerciali”; e) in sostanza l'attività “non si distingue da offerta a soggetti svantaggiati economicamente deboli”, trattandosi di “offerta commerciale piena con corresponsione di una retta come corrispettivo per le prestazioni erogate”, ed avendo la stessa ricorrente ammesso che “erano anche se sporadicamente ospitati terzi non degenti”.

2. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

3. La ricorrente ha depositato memoria.

Considerato in diritto

1. Con i sei motivi di ricorso è denunciata, sotto vari profili, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 10 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

In particolare, sono formulati i seguenti quesiti di diritto:

a) se “la conduzione di un'attività commerciale da parte di un soggetto di diritto in possesso della qualifica soggettiva tributaria di Onlus, ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 4 dicembre 1997 n. 460, costituisce un fatto capace di compromettere la citata titolarità soggettiva e dunque, per altri versi connessi, lo svolgimento di un'attività commerciale da parte di una Onlus è in qualche misura un fattore atto a determinare, di per sé, la decadenza dalla qualità soggettiva di diritto di Onlus qualora tutte le prescrizioni disposte



dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 siano state pienamente rispettate" (primo motivo);

b) se "il possesso integrale delle quote di partecipazione in una società di capitali è un fattore che determina, nel quadro dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, la non insorgenza o la decadenza della qualità di Onlus, causa la speculatività conseguente in capo al soggetto che di esse è titolare" (secondo motivo);

c) "se la produzione maggioritaria di ricavi gestionali da attività commerciali è di per sé un fattore contraddittorio con l'asserita assenza di fini di lucro dichiarata, ai fini dell'assunzione della qualifica di Onlus, da un ente diverso dalle società, titolare della soggettività giuridica non lucrativa di Onlus" (terzo motivo);

d) se è corretta, "nel contesto qualificativo delle Onlus di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, una previsione dello Statuto che, nello stabilire la libera instaurabilità di ogni atto ritenuto concretamente lecito e opportuno, fa rinvio solo agli scopi statutari per l'identificazione di ogni limite oggettivo di legittimità generale relativo ai contenuti oggettivi e tipologici dello stesso e delle relative azioni ipotizzabili" (quarto motivo);

e) "se lo svolgimento, da parte di un ente, di servizi a terzi dietro pagamento di corrispettivo deve essere considerato un fattore indicativo del possesso di fini di lucro o se esso è incompatibile con uno statuto che qualifichi l'ente come soggetto senza scopi di lucro" (quinto motivo);

f) "se il radicale disinteresse riservato dalla sentenza impugnata al palese carattere socio-assistenziale dei servizi concretamente svolti dalla Fondazione costituisca o meno una valida ragione di impugnazione tecnica della sentenza stessa in rapporto alla decisione formulabile sulla sussistenza, nella fattispecie, in capo alla Fondazione San Rocco, dei caratteri legittimanti la qualifica di Onlus" (sesto motivo).

2.1. Com'è noto, la legge 23 dicembre 1996, n. 662, all'art. 3, commi 188 e segg., delegò il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi al fine di disciplinare sotto il profilo tributario le "organizzazioni non lucrative di utilità sociale", prevedendo, tra i principi e criteri direttivi ai quali tale disciplina si sarebbe dovuta informare, quello - comma 189, lettera a) - di individuare "le attività di interesse collettivo il cui svolgimento per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale, anche nei



confronti dei propri soci, giustifica un regime fiscale agevolato”.

Il decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, ha dato attuazione alla delega, provvedendo, per quanto qui interessa, a dettare la normativa sulle ONLUS (artt. 10-29).

In particolare, assume peculiare rilievo l'art. 10, il quale, ai fini che rilevano in questa sede, prevede:

a) al comma 1, che sono ONLUS (cioè possono assumerne la qualifica e fruire delle relative agevolazioni fiscali) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi *“prevedono espressamente”*: lo svolgimento di attività in uno o più settori specificamente e tassativamente elencati alla lettera a) (tra i quali, l'<assistenza sociale e socio-sanitaria> e l'<assistenza sanitaria>); *“l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale”*; *“il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse”*; *“il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione”* (nonché fondi, riserve o capitale) e l'obbligo di impiegare tali utili e avanzi *“per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse”*;

b) al comma 2, che *“si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie”* in alcuni settori, tra i quali l'assistenza sanitaria, sono *“dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari”*, ivi compresi i soci, associati o partecipanti, o altri soggetti indicati (comma 3);

c) al comma 4, che *“si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori”* – fra gli altri – *“della assistenza sociale e socio-sanitaria”*;

d) al comma 5, che *“si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria (...), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse. L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle*



istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione".

L'art. 12 del d.lgs. n. 460 del 1997, poi, ha inserito, nel d.P.R. n. 917 del 1986, l'art. 111 *ter* (ora, art. 150 del "nuovo" TUIR), secondo il quale "*per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale*" (comma 1) e che "*i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile*" (comma 2).

Infine, ai sensi dell'art. 26 del citato d.lgs., "*alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali e, in particolare, le norme di cui agli articoli 2 e 9 del presente decreto*".

2.2. Dal complesso della citata normativa si ricavano le seguenti considerazioni.

Le ONLUS costituiscono una particolare categoria di enti, che il legislatore ha inteso individuare nell'ambito del più vasto ambito degli enti non commerciali (la cui disciplina viene in generale richiamata), ritenuta particolarmente meritevole di un regime fiscale di assoluto favore in considerazione delle finalità di "interesse collettivo", e quindi socialmente apprezzabili, che le stesse istituzionalmente perseguono con lo svolgimento della propria attività.

Tale attività deve in particolare essere caratterizzata dal "perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale": ciò significa che la finalità solidaristica (perseguita in via esclusiva) costituisce l'essenziale requisito qualificante delle ONLUS.

A tal fine, il citato art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997 (a prescindere da alcuni casi in cui la qualifica di ONLUS è attribuita di diritto: cfr. comma 8) prescrive precisi vincoli statutari, individuando – tassativamente - i settori di attività in cui le ONLUS devono operare, stabilendo poi una serie di obblighi (tra i quali appunto "l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale") e divieti, ed imponendo l'inserimento di dette clausole negli statuti o negli atti costitutivi.

Il fine solidaristico è sottolineato dal comma 2 dell'art. 10, il quale, come riportato sopra, precisa, in relazione ad alcuni settori, che esso è



configurabile (solo) quando l'attività è diretta "ad arrecare benefici" (oltre che a "componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari") "a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari" (siano esse soggetti estranei che soci – o equiparati – delle ONLUS stesse: cfr. successivo comma 3).

E' stato al riguardo precisato che la nozione di "svantaggio" (intesa alla luce del principio di stretta interpretazione delle norme di agevolazione) individua categorie di persone in condizioni oggettive di disagio per situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, ovvero per situazioni di devianza, degrado, grave precarietà economico-familiare, emarginazione sociale, poiché la previsione mira a colmare, incentivando l'opera delle ONLUS, obiettive condizioni deteriori, rispetto alla generalità dei consociati, in cui si trovi, negli ambiti specifici individuati dalla norma in esame, una particolare categoria di soggetti (Cass. nn. 3789 del 2013, 7311 del 2014, 6505 del 2015).

Né a diversa conclusione può indurre la previsione del comma 4 dell'art. 10, là dove individua alcuni settori (tra i quali, per quanto qui rileva, quello dell'assistenza sociale e socio-sanitaria) per i quali si prescinde dalle predette condizioni previste dal comma 2: il legislatore delegato si è, infatti, limitato ad individuare i settori in ordine ai quali la finalità solidaristica, anziché essere collegata alla condizione dei destinatari delle prestazioni, è ritenuta *ex ante* sussistente dal legislatore stesso, che la considera cioè immanente alle attività indicate. In tali casi, pertanto, lo scopo di solidarietà, e quindi la detta situazione di svantaggio, lungi dal non essere richiesta (in quanto ciò contrasterebbe con l'intero impianto normativo e con la sua *ratio*, oltre che, prima ancora, con la legge delega), costituisce il presupposto implicito essenziale delle attività in questione.

Per quanto concerne, poi, le attività "direttamente connesse a quelle istituzionali", per le quali non vige il divieto di svolgimento e i cui proventi, pur mantenendo esse natura commerciale, non concorrono alla formazione del reddito imponibile (cfr. art. 12 del d.lgs. in esame - sopra riportato -, introduttivo dell'art. 111 *ter* del TUIR, ora art. 150), il comma 5 dell'art. 10 le individua in due tipologie: quelle (assistenza sanitaria, istruzione, ecc.) elencate nel comma 2 ma svolte in assenza delle condizioni ivi previste (tra le quali, come detto, la situazione di "svantaggio" dei soggetti destinatari) e



quelle "accessorie per natura" a quelle istituzionali (come l'assistenza sociale e socio-sanitaria), "in quanto integrative delle stesse". Rientrano, pertanto, in quest'ultima categoria, sempre in un'ottica di stretta interpretazione, le sole attività oggettivamente e strutturalmente funzionali al migliore e più efficace espletamento di quelle istituzionali (per esempio, le attività dirette al reperimento dei fondi necessari). In ogni caso, poi, la norma richiede, anche qui con evidente finalità antielusiva, sia che le attività connesse non devono essere "prevalenti" rispetto a quelle istituzionali, le quali, quindi, devono comunque essere svolte in via esclusiva o almeno principale (e la verifica della prevalenza va effettuata, in base ad elementi fattuali, con riferimento a ogni singolo settore ed a ciascun periodo d'imposta), sia che - con distinto e autonomo criterio - i loro proventi non devono superare una determinata percentuale (il 66%) delle spese complessive dell'organizzazione.

Vanno, infine, ricordati i vincoli relativi agli utili e agli avanzi di gestione, la cui distribuzione, anche in via indiretta, è vietata (con la previsione di una serie di casi in cui la distribuzione indiretta è presunta: art. 10, comma 6), e per i quali è invece prescritto l'obbligo di destinazione alla realizzazione delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse.

Il fatto che le prestazioni vengano fornite verso corrispettivo non fa, quindi, di per sé, venir meno il fine solidaristico, il quale non è escluso dalla realizzazione di utili, sempre che, tuttavia, attraverso il pagamento del corrispettivo non si realizzi, accanto all'intento solidaristico (che deve essere esclusivo), anche un fine di lucro; occorre, perciò, che gli utili non vengano distribuiti e siano impiegati per la realizzazione di attività istituzionali o direttamente connesse (Cass., sez. un., nn. 24883 del 2008, 9661 del 2009).

2.3. Si è, in definitiva, in presenza di una disciplina estremamente rigorosa, chiaramente e fortemente mirata a limitare la concessione delle previste (numerose) agevolazioni fiscali agli enti effettivamente meritevoli e, per converso, ad evitare qualsiasi ipotesi di utilizzazione a fini elusivi dell'istituto, adoperato come schermo per lo svolgimento in concreto di attività non solidaristiche, ma aventi natura e scopo sostanzialmente commerciali.

Ciò comporta, da un lato, che se un ente intende assumere (attraverso l'iscrizione nella 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.

3. Alla stregua delle esposte considerazioni, il ricorso si rivela infondato.

Il giudice d'appello, infatti, ha in sostanza escluso – e questo costituisce il nucleo essenziale della decisione – che la Fondazione ricorrente rispondesse ai requisiti previsti dalla normativa sopra descritta, ritenendo, sulla base della documentazione prodotta e dell'esame della “realtà fattuale” dell'attività esercitata, che essa svolgesse essenzialmente attività di vera e propria natura commerciale, quanto meno in misura nettamente prevalente.

La sentenza è complessivamente corretta e si sottrae alle censure formulate nel ricorso.

Essa si fonda sia sull'esame dello statuto dell'ente, sia sull'accertamento in fatto dell'attività svolta.

Quanto al primo aspetto, deve ritenersi condivisibile la contrarietà alla normativa di legge dell'art. 2 dello statuto, là dove consente il compimento di “qualsiasi attività mobiliare, immobiliare, economica e finanziaria e di tutti gli atti e le operazioni relativi ritenuti necessari ed opportuni”: trattasi di clausola incompatibile, quanto meno per la sua assoluta genericità ed ambiguità, con i precetti normativi, per tutto quanto sopra si è detto in ordine alla necessità del perseguimento <esclusivo> di finalità solidaristiche e alla nozione di attività “direttamente connesse” a quelle istituzionali.

E' pacifico, poi, che l'attività della Fondazione, come risulta dal ricorso, sia rivolta anche ad “anziani autosufficienti” (oltre che diretta ad ospitare sporadicamente terzi non degenti), il che esclude la finalità di arrecare benefici soltanto a soggetti “svantaggiati” (finalità richiesta, come sopra chiarito, anche per le attività indicate nel comma 4 dell'art. 10, tra le quali quella sociale e socio-sanitaria svolta dalla ricorrente), dovendosi escludere che una persona “anziana” sia da considerarsi, per ciò solo, “svantaggiata”: gestire una casa di riposo per anziani non è sufficiente a qualificare il soggetto gestore come ONLUS in assenza delle condizioni di bisogno o di disagio previste dalla legge ed individuate dalla giurisprudenza di questa Corte summenzionata.



Inoltre, il giudice di merito ha ritenuto, sul piano fattuale, da un lato, che l'incorporazione, da parte della Fondazione, della Betania s.r.l. ne snaturasse lo scopo solidaristico e denotasse la volontà della ricorrente di esercitare l'attività d'impresa (nel settore alberghiero) svolta dall'incorporata; dall'altro, che la circostanza che il 90 per cento dei ricavi derivava dai corrispettivi pagati dagli ospiti (variabili anche in relazione al tipo di alloggio fornito) fosse anch'essa contraria al fine di solidarietà, il quale richiede la "gratuità (più o meno totale) dei servizi prestati"; ha anche aggiunto che la documentazione, anche pubblicitaria, relativa ad una delle strutture gestite dalla Fondazione (Hotel Mare Pineta di Marina di Ravenna) era connotata da finalità assolutamente commerciali.

Al riguardo, è pur vero che nella disciplina *de qua* non si rinviene né un divieto generale di detenere partecipazioni in società di capitali, né l'impossibilità di conseguire ricavi attraverso la percezione di corrispettivi (nella specie, rette) per l'attività svolta (su quest'ultimo punto, cfr. le sentenze delle sezioni unite di questa Corte sopra citate).

Ma tali circostanze vanno comunque valutate alla luce e nel quadro della disciplina legislativa e della sua *ratio*, e, dunque, con il dovuto rigore: ben possono costituire, infatti, in considerazione delle loro caratteristiche e modalità, elementi sintomatici tali da far ritenere l'attività in concreto esercitata incompatibile con lo scopo solidaristico, cui esclusivamente deve essere diretta, e finalizzata, invece, (anche) al perseguimento di fini di lucro, e, quindi, non meritevole dei benefici fiscali previsti: tale valutazione spetta al giudice di merito, caso per caso e con adeguata motivazione (vizio, peraltro, nella specie non denunciato).

4. In definitiva, il ricorso deve essere rigettato.

5. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alle spese, che liquida in € 5000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma il 13 marzo 2015.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

il 18 SET. 2015