

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 1305 Anno 2019**

**Presidente: CIRILLO ETTORE**

**Relatore: FEDERICI FRANCESCO**

**Data pubblicazione: 18/01/2019**

**SENTENZA**

sul ricorso 22352-2011 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;

2018

1764

**- ricorrente -**

**contro**

CASA DI RIPOSO DON LUIGI TAMPIERI in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI GRACCHI 39, presso lo

studio dell'avvocato FRANCESCA GIUFFRE', rappresentato e difeso dagli avvocati ADRIANO GIUFFRE', CRISTIANA CARPANI giusta delega in calce;

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 67/2010 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 05/07/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 11/12/2018 dal Consigliere Dott. FRANCESCO FEDERICI;

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

udito per il ricorrente l'Avvocato DETTORI che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato GIUFFRE' per delega dell'Avvocato CARPANI che si riporta agli atti.

## FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per la cassazione della sentenza n. 67/02/10, depositata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna il 5.07.2010.

La controversia trae origine dall'atto di cancellazione dall'Anagrafe Unica delle ONLUS, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. n. 460 del 1997, della Casa di Riposo don Luigi Tampieri, con sede in Migliaro (FE), emesso dalla Direzione Regionale delle Entrate di Bologna il 30.11.2006 per carenza dei requisiti previsti dall'art. 10 del medesimo decreto legislativo. La cancellazione, con decorrenza dal 24.01.1998, era contestata dall'ente, che adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna per il suo annullamento. Si lamentava in particolare un vizio dell'atto di annullamento, emesso prima della preventiva acquisizione del parere dell'Agenzia per le Onlus, previsto dall'art. 4 del DPCM n. 329/2001; ci si doleva inoltre della carenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi prescritti dall'art. 10 del d.lgs. n. 460 cit.

Con sentenza n. 17 del 2008 la Commissione rigettava l'eccezione relativa al vizio procedimentale ma, accogliendo parimenti il ricorso, riconosceva in capo all'ente i requisiti previsti dalla normativa e annullava l'atto di cancellazione.

L'Amministrazione ricorreva alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, che con la sentenza ora impugnata rigettava l'appello, riconoscendo fondato anche il vizio procedimentale su cui la Casa di riposo aveva insistito con appello incidentale subordinato.

L'Agenzia delle Entrate censura la sentenza con cinque motivi:

con il primo per violazione e falsa applicazione dell'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 112 e 346 c.p.c., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c., per aver esaminato erroneamente l'appello incidentale subordinato proposto dalla Casa di Riposo;

con il secondo per violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del D.M. n. 266 del 2003, dell'art. 4 del dpcm n. 329 del 2001, dell'art. 16 della l. n. 241 del 1990, in relazione all'art. 360 co. 1, n. 3 c.p.c., per aver ritenuto viziato l'iter procedimentale esitato nell'atto di cancellazione;

con il terzo, in subordine al secondo, per insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 co. 1, n. 5 c.p.c., per non aver comunque riconosciuto la regolarità del procedimento istruito, ai sensi dell'art. 4 del dpcm citato;

RGN 22352/2011

Consigliere est. Federici

con il quarto per violazione o falsa applicazione dell'art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997 e della disciplina civilistica in materia di fondazioni, di cui agli artt. 14 e ss. del c.c. e degli artt. 1, 3 e 4 del d.P.R. n. 361 del 2000, in relazione all'art. 360 co. 1, n. 3 c.p.c., per aver erroneamente qualificato l'ente come fondazione non riconosciuta, figura inesistente nell'ordinamento;

con il quinto, in subordine al quarto, per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 co. 1, n. 5 c.p.c., perché, se pur configurabile la figura della fondazione non riconosciuta, il giudice regionale non ha correttamente esaminato la sussistenza nel caso di specie dei requisiti della fondazione, nonché dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dall'art. 10 del d.lgs n. 460 del 1997.

Chiede pertanto la cassazione della sentenza con ogni conseguente statuizione.

Si è costituito l'ente, che ha ribattuto puntualmente alle avverse motivazioni, chiedendo il rigetto del ricorso.

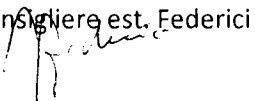
Fissata la pubblica udienza, dispostone il rinvio, costituitosi il nuovo difensore per il controricorrente, all'udienza pubblica dell'11 dicembre 2018 le parti e il P.G. hanno discusso e concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

Il primo motivo del ricorso, con il quale l'Agenzia si duole di un *error in procedendo* del giudice regionale che ha voluto esaminare per primo l'appello incidentale con il quale l'ente aveva eccepito il vizio procedimentale, denunciato già in primo grado e rigettato da quel giudice, relativo alla emanazione dell'atto di cancellazione senza la preventiva acquisizione del parere dell'Agenzia per le Onlus, previsto dall'art. 4 del DPCM n. 329/2001, è infondato. Sebbene con motivazione non del tutto lineare la Commissione Tributaria Regionale ha semplicemente rilevato che l'esame preliminare dell'errore procedimentale della Amministrazione costituiva questione logicamente prioritaria, idonea a dirimere la controversia. La posposizione dell'esame dei motivi di appello dell'Agenzia era dunque corretta e logica.

Il secondo ed il terzo motivo, che possono essere trattati unitariamente perché intrinsecamente connessi, sono fondati.

Sulla questione la sentenza così recita <<L'Agenzia dunque avrebbe dovuto attendere i 60 giorni di proroga dei termini per la risposta, legittimamente richiesta dall'Agenzia delle Onlus. Il non averlo fatto determina l'illegittimità dell'atto, che non può essere sanata>>. A fronte della decisione assunta sul punto l'Agenzia sostiene

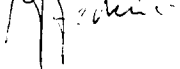


che: 1) al caso di specie doveva applicarsi l'art. 5 del d.m. n. 266 del 2003, che, secondo la ricostruzione della ricorrente, esclude il parere della Agenzia delle Onlus per l'ipotesi della cancellazione dall'Anagrafe per carenza originaria dei requisiti di iscrizione; 2) in ogni caso, ancorchè applicabile l'art. 4 del d.p.c.m. n. 329 del 2001, neppure questo poteva dirsi violato, perché la norma evidenzia l'obbligatorietà del parere ma non la sua vincolatività, sicchè l'inutile decorso del termine, senza che l'Agenzia delle Onlus trasmetta il suo parere, consente alla Direzione delle Entrate di provvedere comunque. Nel caso di specie va anche chiarito che il parere non fu omesso ma fu emesso e trasmesso successivamente all'atto di cancellazione.

Deve innanzitutto affermarsi che la disciplina dettata dal d.m. n. 266 del 2003 non si sovrappone a quella dettata dal dpcm del 2001, sicchè non può farsi questione, come pretende la ricorrente, di applicabilità dell'una piuttosto che dell'altra disciplina. Quella del 2001 regola il funzionamento e i poteri dell'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, e all'art. 4, a proposito delle "relazioni con le pubbliche amministrazioni", individua le materie per le quali le amministrazioni statali devono richiedere il parere alla suddetta agenzia (comma 2), nonché i termini di rilascio dei pareri medesimi (comma 3). Il d.m. del 2003 regola invece le modalità di esercizio del controllo della Direzione Regionale delle Entrate in ordine alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione Onlus. Nell'invocato art. 5 è previsto il previo parere dell'Agenzia delle Onlus, ma la norma non detta alcuna disciplina sui termini del rapporto tra gli enti pubblici (comma 2), sicchè con riferimento ad essi deve necessariamente farsi rinvio al d.p.c.m. del 2001.

Ciò chiarito, l'art. 4, co. 3, del d.p.c.m. citato così recita << Decorsi trenta giorni dalla richiesta dei pareri di cui al comma 2, le amministrazioni interessate procedono autonomamente. Ove sia necessaria una istruttoria più approfondita l'Agenzia può concordare un termine maggiore>>. Il tenore della norma evidenzia intanto che il parere non è vincolante (sul punto cfr. Cass., sent. n. 20038/2015) e, decorso inutilmente il termine di trenta giorni, l'Amministrazione statale procede autonomamente. Nella ipotesi in cui l'Agenzia delle Onlus richieda una proroga del termine per una più approfondita istruttoria, questo termine può essere diversamente "concordato". Il che significa, sul piano esegetico, che l'Amministrazione statale, e dunque, come nel caso di specie, la Direzione Regionale delle Entrate, non è tenuta a concedere il termine richiesto dall'Agenzia delle Onlus, altrimenti restando inspiegabile il verbo "concordare". In assenza di una specifica e dettagliata regolamentazione dei rapporti interlocutori deve intendersi che l'Agenzia delle Onlus può chiedere una

RGN 22352/2011  
Consigliere est. Federici



proroga, che resta un fatto eccezionale, cui l'Amministrazione Finanziaria può rispondere accordando la proroga nella interezza di quanto richiesto o solo in parte. Ebbene nel caso di specie è pacifico che l'Agenzia delle Onlus avesse chiesto una proroga di sessanta giorni e la Direzione Regionale avesse risposto sollecitando invece l'approfondimento dell'istruttoria in trenta anzichè in sessanta giorni. Non risultano ulteriori scambi interlocutori tra i due enti, per cui deve desumersi che sul piano formale la proroga concordata si concretizzò in trenta giorni. Pertanto il provvedimento di cancellazione è stato emanato nel pieno rispetto delle regole, ossia successivamente all'inutile decorso del termine di trenta giorni previsto dalla disciplina.

Peraltro, e per mera completezza, il carattere non vincolante del parere, in assenza di previsioni normative che sanzionino la sua mancata acquisizione con la nullità dell'atto di cancellazione, comporta che la sua omissione possa costituire un vizio di formazione dell'atto amministrativo sotto il profilo del vizio della formazione della volontà dell'ente pubblico. In questo caso tale vizio non era comunque ipotizzabile perché il parere, tardivamente sopraggiunto, cioè sopraggiunto dopo l'emanazione dell'atto di cancellazione, riconosceva la carenza in capo alla Onlus dei requisiti prescritti dall'art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997, condividendo le valutazioni della Direzione Regionale.

In conclusione l'Amministrazione finanziaria non era tenuta ad attendere il parere per i motivi chiariti e in ogni caso dalla sua mancata acquisizione non poteva emergere alcun vizio incidente sulla validità della decisione assunta dalla Direzione Regionale emanante l'atto di cancellazione dell'iscrizione.

Sono fondati anche il quarto ed il quinto motivo, che possono trattarsi unitariamente per la loro intrinseca connessione. Con essi l'Agenzia si duole della erronea decisione del giudice regionale in ordine alla qualificazione della Casa di Riposo don Luigi Tampieri come fondazione non riconosciuta, nonché del riconoscimento dei requisiti previsti dall'art. 10 cit. ai fini del mantenimento della iscrizione nella Anagrafe Unica delle Onlus.

L'esame dei due motivi merita un preventivo inquadramento della disciplina dettata in materia di Onlus dal d.lgs. n. 460 cit. ed in particolare, per quanto qui compete, dell'art. 10. Esso nel comma 1, lett. a), elenca i settori nei quali le Onlus possono svolgere attività, nella forma di associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative e altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica. Al fine di assumere la qualifica di ONLUS, fruendo delle relative agevolazioni fiscali, tali attività

RGN 22352/2011  
Consigliere est. Federici

devono essere espressamente previste negli statuti o atti costitutivi. Tra di esse si annovera l'assistenza sociale e socio-sanitaria (n. 1). È prescritto l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà (lett. b), il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse" (lett. c); 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" (lett. d ed e); l'obbligo di assicurare un uniforme rapporto associativo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa, con previsione del diritto di voto per i partecipanti per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organismi direttivi (lett. h, cui viene ricondotto il cd. principio di democraticità delle Onlus); l'uso nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale " o dell'acronimo ONLUS.

Il comma 2 spiega cosa debba intendersi per perseguimento di finalità di solidarietà sociale e in particolare ciò viene identificato nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi relative alle attività statutarie in alcuni settori -tra i quali l'assistenza sociale e sanitaria- che siano "dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari". In queste categorie vengono inclusi, ai sensi del comma 3, anche i soci, associati o partecipanti, o altri soggetti indicati.

La disciplina così sommariamente riassunta consente di riconoscere la meritevolezza di un regime fiscale di vantaggio per le finalità di interesse collettivo perseguite dalle Onlus, socialmente apprezzabili, e riconducibili in via esclusiva ad obiettivi di "solidarietà sociale". Il fine solidaristico è particolarmente evidenziato nel comma 2 dell'art. 10, laddove si esplicita che l'attività è diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiare.

Si è affermato che la nozione di "svantaggio" "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., sent. n. 18396/2015, ed ivi riferimenti a Cass., 3789/2013, 7311/2014, 6505/2015).

Si è anche avvertito che il versamento di un corrispettivo per le prestazioni erogate non fa di per sé venire meno il fine solidaristico, il quale non è escluso dalla realizzazione di utili, purchè da ciò non discenda che un fine di lucro si accompagni all'intento solidaristico, che deve restare invece l'unico ed esclusivo fine, ciò implicando che gli utili non vengano distribuiti e siano invece impiegati per la realizzazione di attività istituzionali o direttamente connesse (Sez. U, sent. n 24883 del 2008).

Quanto all'osservanza del principio di cd. democraticità della ONLUS, imposto altrettanto rigorosamente dalla lett. h del co. 1 dell'art. 10, e con altrettanto rigore riconosciuto nella giurisprudenza (ad es. cfr. Cass., sent. n. 16418/2015), è opportuno evidenziare che solo le fondazioni e gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, non sono tenute al rispetto dei requisiti di cui alla lett. h), scelta legislativa che evidentemente si pone a cavallo tra la peculiare forma organizzativa, propria delle fondazioni, e la necessità di rispetto dei rapporti con le confessioni religiose regolamentate nei rapporti con lo Stato italiano da intese formali.

Si tratta comunque nel complesso di una disciplina rigorosa, il cui rispetto implica l'osservanza formale dei requisiti prescritti, tant'è che si afferma come detti requisiti non possono ritenersi surrogabili con il concreto accertamento della fattuale osservanza dei precetti della norma, sia per la non equivoca lettera di essa, sia per il fatto che si tratta di norma di stretta interpretazione (Cass., sent. 14371/2014; ord. 9828/2017).

Perimetrata la normativa, e a fronte della complessità e rigidità dei requisiti vincolanti imposti per l'iscrizione nell'Anagrafe delle Onlus, la sentenza oggetto di impugnazione risolve in senso favorevole alla Casa di Riposo don Luigi Tampieri il contrasto sulla sussistenza dei presupposti per la sua iscrizione tra le Onlus limitandosi ad affermare -dopo aver già dichiarato l'illegittimità dell'atto di cancellazione per i vizi formali di cui si è in precedenza trattato- che *<<Nel merito la decisione impugnata meriterebbe comunque conferma. È evidente che la Casa di Riposo è una fondazione: si basa su di una struttura immobiliare che ha una precisa destinazione che non può essere utilizzata per fini diversi da quelli voluti dal fondatore; altra cosa è la gestione, che è resa possibile dalle rette e dal contributo di enti pubblici che da sempre riconoscono l'utilità sociale della Casa di riposo. La*

RGN 22352/2011  
Consigliere est. Federici



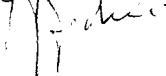


*fondazione vive di vita propria, non è soggetta ad obblighi di democraticità, non essendo una associazione; men che meno è un'emanazione del Comune. La sua utilità è riconosciuta da enti pubblici con convenzioni e con finanziamenti che le riconoscono quelle caratteristiche che sono proprie, o dovrebbero essere proprie, di tutte le Onlus.>>.*

Questa motivazione risulta del tutto insufficiente rispetto ai numerosi rilievi sollevati dalla Agenzia e supportanti l'atto di cancellazione. L'Agenzia in particolare ha denunciato: 1) un difetto di democraticità dell'ente, con violazione dunque del requisito prescritto dalla lett. h) del co. 1 dell'art. 10; in particolare con la modifica apportata nel gennaio 1998 allo statuto della Casa di riposo si è prevista una nuova composizione del Consiglio di Amministrazione, con un ruolo che la ricorrente assume dominante sull'ente, segnalando che le modifiche dello statuto sono possibili solo con "l'assenso della Amministrazione Comunale di Migliaro"; in ogni caso lo statuto non prevede le prescrizioni di cui alla lett. h); 2) l'assenza comunque di ogni provvedimento da cui possa desumersi la natura di fondazione dell'ente, men che meno di ente riconosciuto dalle confessioni religiose; 3) l'esercizio di una attività di mera erogazione di servizi nei confronti di soggetti anziani, siano essi residenti nel Comune di Migliaro o in altri Comuni; lo statuto non prevede per l'ammissione degli anziani alcuna preventiva valutazione del disagio economico; la regolamentazione del rapporto negoziale per l'ammissione dell'anziano richiede che le prestazioni assistenziali siano condizionate all'assunzione, all'atto d'ingresso dell'ospite, dell'impegno di uno dei congiunti alla corresponsione mensile della retta, con previsione che anche il solo ritardo nel pagamento di una retta potrà comportare la cessazione dell'assistenza, con la conseguente dimissione dell'anziano. 4) sempre ai fini della carenza del perseguimento esclusivo di finalità sociale l'Agenzia afferma che gli importi della retta richiesti non sono diversi da quelli applicati sul mercato della zona da case di riposo con convenzioni con AUSL ma non aventi natura di Onlus; 5) dei trentatré degenti nella casa di riposo don Tampieri al momento del controllo ben dodici anziani erano del tutto autosufficienti.

A fronte di questi dettagliati riscontri, peraltro pacificamente condivisi nel parere successivamente pervenuto dalla Agenzia delle Onlus, il giudice regionale avrebbe dovuto motivare adeguatamente il giudizio sul merito della controversia. A tal fine va chiarito che in materia di vizio di motivazione, nella vigenza del testo normativo dell'art. 360 co. 1, n. 5 c.p.c. anteriore alla novella del 2012, la Corte ha affermato che la sua deduzione non attribuisce al giudice di legittimità il potere di riesaminare il

RGN 22352/2011  
Consigliere est. Federici



merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Cfr. Cass., Sez 5, ord. n. 19547/2017; sent. n. 17477/2007). Nel caso che ci occupa alcuni dei fatti decisivi per il giudizio appaiono del tutto omessi nella motivazione, come ogni riferimento al concetto di "persone svantaggiate", sicchè la motivazione sarebbe censurabile persino alla luce della nuova formulazione del vizio motivazionale.

Si riscontra inoltre che il giudice regionale ha affermato che l'ente sarebbe una fondazione, con ciò esonerandolo dall'obbligo del rispetto del principio di democraticità. È pur vero che la giurisprudenza di legittimità ha avvertito come sia indifferente, per espressa previsione normativa, che l'Onlus sia o meno dotata di personalità giuridica (Cass., ord. n. 9828/2017), e come non sia vietata la partecipazione alle Onlus di enti pubblici, ai quali di per sé è impedita la qualificazione di Onlus (Cass., sent. 11148/2013). Ma nel caso di specie il giudice regionale si è limitato ad una mera decisione assertiva, priva di sostanziale motivazione, sulla qualificazione dell'ente come fondazione, peraltro non riconosciuta; non ha speso una sola parola sul ruolo concreto assunto dal Comune di Migliaro nell'ente, posto che una cosa è la partecipazione ad una Onlus, altro è assumere una posizione dominante ed assorbente, capace cioè di aggirare l'esclusione degli enti pubblici dalla qualificazione di Onlus. Né è chiaro da quale documento possa evincersi la natura di fondazione dell'ente de quo e quali siano gli elementi assunti per attribuirne tale natura.

Ancora più stridente è l'insufficienza e contraddittorietà della motivazione in riferimento alla esclusiva finalità di solidarietà sociale perseguibile dalle Onlus quale

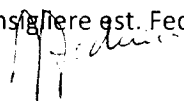
RGN 22352/2011

Consigliere est. Federici

requisito irrinunciabile prescritto dall'art. 10. A tal fine la sentenza viola anche il parametro della corretta interpretazione della norma, ai sensi del n. 3 dell'art. 360 c.p.c., atteso che, come questa Corte ha affermato, in materia di ONLUS, l'art. 10, co. 2, lett. a) cit. deve essere interpretato restrittivamente, trattandosi di previsione relativa ad agevolazioni, sicché la nozione di "persone svantaggiate" ivi contenuta non può ricomprendere gli "anziani" per il solo fatto di essere tali, dovendo essere riferita ad individui in condizioni oggettive di disagio per situazioni psico fisiche particolarmente invalidanti, ovvero per stati di devianza, degrado, grave precarietà economico familiare, emarginazione sociale, mirando la norma a colmare una situazione deteriore in cui si trovi una particolare categoria di soggetti rispetto alla generalità dei consociati (Cass., sent. 18396/2015 cit., che ha confermato la legittimità della decisione di diniego d'iscrizione all'Anagrafe unica delle ONLUS di una fondazione la cui attività di ricovero era rivolta anche ad "anziani autosufficienti").

Sebbene nel caso di specie risultino anche anziani non autosufficienti, la motivazione del giudice regionale si limita a riconoscere l'utilità sociale della Casa di riposo don Tampieri, perché tale riconosciuta da enti pubblici con convenzioni e finanziamenti. Sennonché con questa stringata motivazione la Commissione Regionale non si avvede che una funzione sociale ed una utilità la hanno tutte le case di cura e di ricovero per anziani sparse sul territorio nazionale, convenzionate con Usl e enti regionali, pur svolgendo attività squisitamente commerciali e senza vestirsi della natura di Onlus. Nel caso di specie dunque non emerge alcuna indagine, in concreto e sulla base ovviamente di dati che dovevano essere forniti anche dall'ente controricorrente, sulla concreta organizzazione dell'attività espletata, nonché sul rapporto tra anziani non autosufficienti e criteri di selezione e di ammissione di anziani sufficienti.

Si tratta dunque di una motivazione errata in punto di diritto ed in punto di fatto, perché ignora del tutto il principio ed il requisito del perseguimento di attività rivolte verso "persone svantaggiate" (come ripetutamente ribadito nell'art. 10, comma 2 lett. a, comma 3); così come è errata in punto di diritto ed in punto di fatto perché ignora del tutto che, a fronte del pagamento di un corrispettivo per i servizi resi, esso può non incidere sulla persistenza dell'iscrizione dell'ente nell'Anagrafe delle Onlus a condizione che tale pagamento non evidenzi scopi di lucro che si affianchino alle finalità solidaristiche, che devono restare invece esclusive perché possa ottenersi il trattamento agevolativo fiscale di cui fruiscono le Onlus.



In conclusione la sentenza va cassata e il processo deve essere rinviato alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, che, in diversa composizione, provvederà a decidere la controversia sulla base dei principi somministrati, oltre che a liquidare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, che deciderà, anche sulle spese del presente giudizio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il giorno 11 dicembre 2018

Il Consigliere est.