



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: tributi –
associazione – ente
non commerciale

Ernestino Luigi Bruschetta	Presidente -	
Enrico Manzon	Consigliere -	R.G.N. 16306/2015
Giovanni La Rocca	Consigliere -	
Tania Hmeljak	Consigliere -	CC 09/11/2022
Filippo D'Aquino	Consigliere Rel. -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16306/2015 R.G. proposto da:

S.r.l. SOCIETA' SPORTIVA DILETTANTISTICA

– *ricorrenti* –

Nonché da

FABRIZIO (

in virtù di procura



speciale a margine della comparsa di costituzione in data

- *ricorrenti* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363301001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 1830/14/15 depositata in data 25 marzo 2015

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella camera di consiglio del 9 novembre 2022.

RILEVATO CHE

1. La società contribuente ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA S.r.l., già ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA ha impugnato due avvisi di accertamento, relativi ai periodi di imposta 2007 e 2008, con i quali - a seguito di una verifica fiscale con accesso nei locali dell'associazione, concluso con PVC - veniva disconosciuta la natura di ente non commerciale della società contribuente, in periodi di imposta in cui la stessa assumeva la forma di associazione non riconosciuta e si recuperavano maggiori IRES, IRAP e IVA. Gli avvisi sono stati separatamente impugnati anche dai soci FABRIZIO, DANIELE e ANDREA, quali membri del Consiglio Direttivo e responsabili solidali.

2. La CTP di Roma ha rigettato i ricorsi riuniti.

3. La CTR del Lazio, con sentenza in data 25 marzo 2015, ha rigettato l'appello dei contribuenti. Ha ritenuto il giudice di appello che



nel caso di specie fosse sufficiente, ai fini dell'accesso nei locali dell'associazione, la sola autorizzazione del responsabile dell'Ufficio e non anche quella dell'autorità giudiziaria, con conseguente legittimità dell'acquisizione degli elementi di prova. Ha, poi, ritenuto il giudice di appello che i locali sociali erano accessibili a tutti, anche a non soci e che per il rilascio della tessera associativa non veniva richiesto alcun corrispettivo, accertandosi che nei locali della società venivano svolte varie attività e somministrazioni; ha, quindi, ritenuto la CTR che i ricavi percepiti dalla società fossero corrispettivi per i servizi resi, con conseguente prova dello svolgimento di attività commerciale. Ha rilevato, inoltre, il giudice di appello che le assemblee non fossero mai state tenute, se non con la sola presenza del presidente e della segretaria e che delle assemblee venivano informati oralmente i soli collaboratori della palestra. Ha, pertanto, ritenuto la CTR che la società contribuente, nel periodo di imposta oggetto di accertamento, avesse perduto la natura di ente non commerciale. Ha, infine, ritenuto il giudice di appello che la società contribuente, nei periodi di imposta oggetto di accertamento, non ha operato secondo le regole statutarie.

4. Propongono ricorso per cassazione i contribuenti, affidato a tre motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio. I ricorrenti Andrea e Fabrizio si sono successivamente costituiti a ministero di altro difensore.

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 42, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, *21-septies* e *21-octies* l. 7 agosto 1990, n. 241, 7 l. 27 luglio 2000, n. 212, 8, comma 8, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv. dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, dichiarato illegittimo dalla Corte costituzionale con sentenza n. 37/2015, art. 1, comma 14, d.l. 20 dicembre 2013, n. 150, convertito



dalla l. 27 febbraio 2014, n. 15, art. 1 comma 8, d.l. 31 dicembre 2014, n. 192. I ricorrenti deducono la nullità degli avvisi di accertamento per effetto della declaratoria dell'incostituzionalità degli artt. 8, comma 24, d.l. n. 16/2012, dell'art. 1, comma 14, d.l. n. 150/2013, e dell'art 1, comma 8, d.l. n. 192/2014, per essere stati gli avvisi di accertamento sottoscritti da funzionario (Minnucci Giorgio) decaduto dagli incarichi dirigenziali e, quindi, privo della qualifica dirigenziale.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4 cod. proc. civ., violazione e/o errata interpretazione e falsa applicazione degli artt. 52, primo e secondo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 2727, 2729 cod. civ., 112, 115 r 116 cod. proc. civ, anche in relazione all'art. 8, comma 22 d.l. n. 16/2012 e all'art. 24 Cost., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto legittimo l'accesso effettuato dagli agenti accertatori sulla base della sola autorizzazione del direttore dell'Ufficio e in assenza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Osservano i ricorrenti che ai fini dell'accesso nei locali di associazioni ed enti non commerciali, relativamente a locali diversi da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, debba essere autorizzato dall'Autorità Giudiziaria, in costanza della sussistenza di gravi indizi di violazione tributaria, i quali nella specie farebbero difetto, con conseguente inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti durante l'accesso, dovendosi equiparare l'attività svolta nei locali dell'ente non commerciale a una abitazione privata. Diversamente, proseguono i ricorrenti, l'autorizzazione giudiziale si sarebbe potuta evitare ove la natura non commerciale dell'associazione fosse emersa prima dell'accesso e del rilascio dell'autorizzazione. I ricorrenti denunciano, inoltre, apoditticità dell'affermazione circa la legittimità dell'accesso. Rilevano, inoltre, i ricorrenti come al caso di specie non sarebbe



applicabile la novella di cui all'art. 8, comma 22, l. n. 16/2012, essendo l'accesso avvenuto in data precedente la novella (13 settembre 2010).

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 350, primo comma, nn. 3, 4 e 5, cod. proc. civ., violazione e/o errata applicazione e falsa applicazione degli artt. 90 l. 27 dicembre 2002, n. 289, 148 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), 2697, 2727, 2729 cod. civ., 112, 115, 116 cod. proc. civ., nella parte in cui il giudice di appello, anche per giustificare l'accesso presso i locali dell'associazione di cui all'art. 52, secondo comma, d.P.R. n. 633/1972, ha ritenuto di natura commerciale le attività svolte dall'associazione e ha ritenuto legittimo induttivo operato dall'Ufficio. Osservano i ricorrenti che le agevolazioni tributarie si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, per cui è il perseguimento o meno dello scopo di lucro che fa da presupposto per l'applicazione delle agevolazioni tributarie, come risultante dallo statuto dell'associazione, trascritto per specificità. Ritengono, inoltre, irrilevante l'omessa iscrizione al Registro del CONI.

2. Il primo motivo è inammissibile, in quanto – come ampiamente dedotto dal controricorrente – si censura per la prima volta in sede di legittimità un profilo non originariamente dedotto in sede di merito, con conseguente violazione del principio di consumazione del diritto di impugnazione in relazione ai profili di censura non originariamente proposti (Cass., Sez. V, 2 marzo 2022, n. 6940; Cass., Sez. I, 16 maggio 2016, n. 9993; Cass., Sez. U., 22 febbraio 2012, n. 2568). Né detta censura è rilevabile di ufficio, atteso che il vizio denunciato è un vizio dell'atto impositivo, diverso da quelli originariamente allegati, che in quanto tale non è rilevabile di ufficio (Cass., Sez. V, 23 settembre 2020, n. 19929).

3. Questa preclusione è propria del sistema delle impugnazioni e principio di conservazione degli atti processuali, nonché della



stabilizzazione degli effetti degli atti amministrativi, nelle parti non oggetto di impugnazione in sede giurisdizionale, non potendo l'atto amministrativo ritenersi inficiato dalla sopravvenuta declaratoria di illegittimità costituzionale di una norma, posto che l'illegittimità costituzionale opera per l'avvenire sino all'avvenuta dichiarazione di incostituzionalità (art. 136 Cost.); salvo che la stessa norma sia stata espressamente impugnata, nel qual caso l'efficacia della sentenza del giudice delle leggi è destinata ad operare anche nei procedimenti in corso.

4. La sopravvenuta declaratoria di illegittimità costituzionale non può, invece, riverberare effetti sulle sentenze che di quella norma hanno fatto applicazione quando non vi sia stata impugnazione del relativo capo, a nulla rilevando che altri capi della sentenza siano stati impugnati e il relativo giudizio sia ancora pendente al momento della pronuncia della Corte costituzionale (Cass., Sez. V, 30 dicembre 2019, n. 34575; Cass., Sez. I, 15 gennaio 2015, n. 574; Cass., Sez. I, 18 giugno 2012, n. 9950), né tale sentenza può avere effetti sugli atti impositivi in relazione ai quali non è censurato il profilo in ordine al quale la norma è stata successivamente dichiarata incostituzionale (Cass., Sez. V, 1° marzo 2006, n. 4549; Cass., Sez. V, 2 luglio 2007, n. 2280), stante la definitività dell'atto conseguente alla omessa tempestiva impugnazione (Cass., Sez. V, 30 dicembre 2019, n. 34617).

5. Il secondo motivo è infondato. L'art. 52, primo comma, d.P.R. n. 633/1972, nella formulazione *pro tempore*, dispone che «*gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la*



repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono». Il secondo comma del medesimo articolo prevede – analogamente a quanto previsto dal terzo periodo del primo comma, nella parte in cui richiede l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'accesso a locali che siano «*adibiti anche ad abitazione*» - che «*l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni*». Tale disposizione si applica all'accertamento delle imposte dirette, stante il rinvio recettizio dell'art. 33, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e conseguentemente all'IRAP (art. 50, comma 6, d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446). L'autorizzazione del procuratore della Repubblica diviene, pertanto, necessaria per l'accesso presso locali «*adibiti anche ad abitazione*», nonché presso «*locali diversi da quelli indicati nel precedente comma*». I ricorrenti sostengono che l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria sarebbe necessaria per l'accesso a qualsiasi locale dell'ente non commerciale (in quanto ente non commerciale), al pari di quanto avviene per le abitazioni private.

6. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'effetto dell'inutilizzabilità della documentazione acquisita in assenza dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria si verifica ove si verta in tema di documentazione acquisita in occasione di «*accessi effettuati in locali adibiti esclusivamente ad uso abitativo, in ciò sostanziandosi la dicitura "locali diversi da quelli indicati nel precedente comma", in quanto avente fondamento nell'inviolabilità del domicilio di cui all'art. 14 Cost.*» (Cass., Sez. V, 17 maggio 2022, n. 15643). E', difatti, stato osservato che la mera inosservanza di disposizioni relative ai



presupposti degli atti ispettivi, come nel caso della menzionata autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, *«non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario (cfr., ex multis, Cass. civ. sent, n. 3852 e 8344 del 2001), salva l'ipotesi di accesso domiciliare, nel qual caso l'illegittimità del provvedimento di autorizzazione del procuratore della Repubblica ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52 importa la "inutilizzabilità", a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite nel corso della perquisizione illegale»* (Cass., Sez. V, 5 ottobre 2018, n. 25650).

7. Tale interpretazione si fonda sull'assunto secondo cui *«l'autorizzazione trova base logica nell'art. 14 Cost., sull'inviolabilità del domicilio»*, al pari della verifica della sussistenza di gravi indizi di violazione tributaria, quali requisiti formali dell'accertamento dei presupposti, al fine di valutare *«la ricorrenza nella concreta vicenda di specifici presupposti giustificativi dell'ingresso nell'abitazione»*, sostanzialmente equiparabile alla verifica dei presupposti di una *«autorizzazione della perquisizione domiciliare direttamente fissato dalla legge, la cui sussistenza e legittimità non può sfuggire alla verifica del giudice deputato al sindacato della legittimità formale e sostanziale della pretesa impositiva»* (Cass., Sez. V, 18 dicembre 2014, n. 26829). Pertanto, solo l'accesso presso locali che costituiscano abitazione privata in assenza di autorizzazione dell'Autorità giudiziaria può portare alla inutilizzabilità degli elementi di prova ivi acquisiti in assenza della preventiva autorizzazione, *«costituendo questo espressione del principio di cui all'art. 14 Cost., sicché non rientra in questo concetto il locale dell'associazione ove è stato svolto l'accertamento»* (Cass., n. 25650/2018, cit.), tanto che lo stesso uso promiscuo (come abitazione



e come ufficio) dei locali rende non necessaria l'autorizzazione preventiva dell'Autorità giudiziaria (Cass., Sez. V, 6 ottobre 2020, n. 21411; Cass., n. 26829/2014, cit.).

8. Tale giurisprudenza, la quale va tenuta ferma, appare conforme alla giurisprudenza eurounitaria, secondo la quale la tutela riguardante l'intangibilità del domicilio di cui all'art. 8 CEDU costituisce il presupposto per l'estensione della suddetta tutela ai locali aziendali di una società (CGUE, 22 ottobre 2002, Roquette Freres, C-94/00, punto 29).

9. Va, in ogni caso, osservato - quanto alla dedotta inutilizzabilità degli atti acquisiti (in tesi) in forza di una iniziale carenza di autorizzazione giurisdizionale preventiva - che un controllo giurisdizionale completo *ex post* permette, comunque, di compensare l'eventuale mancanza di un'autorizzazione giudiziaria preventiva e costituisce, pertanto, una garanzia fondamentale per assicurare la compatibilità degli accessi nei locali non commerciali con l'articolo 8 CEDU (CGUE, 18 giugno 2015, Deutsche Bahn, C-583/13 P, punti 26, 32; Corte EDU, 2 ottobre 2014, Delta Pekárny a.s. c. Repubblica ceca, n. 97/11, §§ 83, 87 e 92).

10. Infine, deve valorizzarsi in termini di interpretazione evolutiva (ancorché norma sopravvenuta, non direttamente applicabile al caso di specie) il disposto dell'art. 52, secondo comma, come novellato dall'art. 8, d.l. n. 16/2012, ove è stata prevista l'equiparazione ai locali degli enti commerciali di quelli «*utilizzati dagli enti non commerciali*», in considerazione delle finalità dell'accertamento e della accertata equiparazione dei locali in cui viene svolta l'attività degli enti associativi non commerciali a quelli degli enti commerciali e non anche alle abitazioni private, ove tali attività non risulti rispettosa della disciplina degli artt. 148, 149 TUIR per effetto dell'accertamento dello svolgimento di attività aperta al pubblico (Cass., Sez. V, 20 ottobre



2008, n. 25463). Non è, pertanto, sostenibile l'equiparazione dei locali di un ente collettivo non commerciale *tout court* a una abitazione privata, se non ove si deduca e si provi che quei locali fossero adibiti ad abitazione privata, in assenza della cui deduzione i suddetti locali sono equiparabili ai locali degli enti commerciali. La sentenza impugnata ha, pertanto, fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

11. Il terzo motivo è inammissibile, ove parte ricorrente ritiene che le previsioni statutarie e la assenza di scopo lucrativo, come anche l'assenza di iscrizione al Registro del CONI, siano sufficienti a confermare la natura di ente non commerciale della società (associazione), in quanto non coglie la *ratio decidendi* della sentenza impugnata. Il giudice di appello ha, difatti, accertato la assenza sostanziale del principio di democraticità, avendo accertato il mancato o fittizio svolgimento delle delibere assembleari in presenza del solo presidente e della segretaria, nonché in forza della mancanza di prova della formale convocazione delle assemblee degli associati, le quali venivano convocate «*oralmente*». Sulla base di questo accertamento in fatto, il giudice di appello ha ritenuto violato l'art. 148, comma 8, lett. c) ed e) TUIR, conformemente alla giurisprudenza di questa Corte secondo cui il rispetto in termini sostanziali (e non meramente formali) dei principi di democraticità e di partecipazione costituisce preconditione ai fini del riconoscimento della natura di ente non commerciale ai fini fiscali (Cass., Sez. V, 24 ottobre 2014, n. 22644; Cass., Sez. V, 18 maggio 2022, n. 16081; Cass., Sez. V, 26 ottobre 2021, n. 30008).

12. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo; sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

P. Q. M.



La Corte rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti, in solido tra loro, al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi € 8.200,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 24 dicembre 2012, n. 228, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 9 novembre 2022

Il Presidente
Ernestino Luigi Bruschetta

