

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott.ssa PERRINO Angelina Maria - Presidente

Dott. SOCCI Angelo Matteo - Consigliere

Dott.ssa BALSAMO Milena - Consigliere

Dott. LO SARDO Giuseppe - Consigliere

Dott.ssa DELL'ORFANO Antonella - Rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. R.G. 24899-2020 proposto da:

VENERABILE CONFRATERNITA DI MISERICORDIA DI S ONLUS, rappresentata e difesa dall'Avvocato FRANCESCO RIGHETTI giusta procura speciale allegata al ricorso e con domicilio digitale eletto presso il suo indirizzo di posta elettronica certificata;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 165/2020 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della TOSCANA, depositata il 7/2/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 25/6/2024 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO.

## Svolgimento del processo

la Venerabile Confraternita di Misericordia di S Onlus propone ricorso, affidato ad unico motivo, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale della Toscana aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 871/2018 della Commissione tributaria provinciale di Firenze, in rigetto del ricorso proposto avverso avvisi di liquidazione di imposta di registro - annualità 2012, 2013, 2014 - relativa a contratti di locazione di immobili di proprietà dell'ente; a sostegno della decisione il giudice d'appello aveva considerato che i contratti di locazione in questione erano stati stipulati con privati a canoni di mercato e avevano ad oggetto immobili commerciali;

l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

## Motivi della decisione

1.1. con unico motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 , primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (art. 8 , comma 1, legge 11 agosto 1991, n. 266 ) e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente escluso che gli atti comunque connessi allo svolgimento della propria attività di organizzazione di volontariato godono dell'esenzione dall'imposta di bollo e da quella di registro, posto che i relativi proventi erano stati destinati esclusivamente ai fini istituzionali della suddetta attività;

1.2. le doglianze vanno disattese sulla scorta dei principi di diritto recentemente affermati da questa Corte (cfr. Cass. n. 10207 del 16/04/2024 ) che il Collegio pienamente condivide;

1.3. l'art. 8, comma 1, della legge n. 266/1991, recante "Legge quadro sul volontariato", (vigente ratione temporis) ha previsto che "gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato (...) costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro";

1.4. questa disposizione è stata successivamente formalmente abrogata, ma ripresa - nell'ambito della rivisitazione organica del 'terzo settore' - dall'art. 82, comma 3, D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore), secondo cui "gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta di registro";

1.5. l'esenzione dall'imposta sul bollo è invece poi stata regolamentata dal comma 5 della disposizione in esame, secondo cui "gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 sono esenti dall'imposta di bollo";

1.6. gli enti di cui al comma 1 sono quelli del Terzo settore (ETS), tra i quali le associazioni di promozione sociale (APS), le ONLUS e, appunto, le organizzazioni di volontariato (ODV);

1.7. un importante intervento tributario di favore (imposta di registro in misura fissa sugli atti a titolo oneroso traslativi della proprietà immobiliare o costitutivi di diritti reali immobiliari) era del resto stato introdotto anche dall'art. 22 D.Lgs. n. 460/1997 (Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale) riguardo alla ONLUS, ma condizionatamente alla dichiarazione di quest'ultima, in atto, "che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto" (art. 1 Tariffa Parte Prima all. D.P.R. 131/86 );

1.8. va quindi precisato che non è qui in discussione né la sussistenza in capo alla Confraternita del requisito soggettivo di "organizzazione di volontariato" ex art. 3 legge 266/1991 cit., e neppure il requisito oggettivo costituito dallo svolgimento statutario ed effettivo, da parte di essa, di attività di volontariato ex art. 2 legge cit.;

1.9. il nodo centrale della controversia attiene invece alla sussistenza e riscontrabilità di un diverso profilo del requisito oggettivo dell'esenzione invocata, rappresentato dal vincolo di "connessione" tra l'atto imponibile (ai fini bollo e registro) ed il concreto svolgimento di tale attività;

1.10. nella specie, vengono in considerazione, in base all'accertamento di fatto riportato in narrativa, taluni contratti di locazione commerciale stipulati dalla Confraternita quale locatrice, a favore di soggetti privati ed a libere condizioni di mercato, la cui connessione con lo svolgimento del volontariato e del sostegno sociale, in tal senso rilevante, non è diretta ed immediata, ma - come riconosciuto dalla stessa ricorrente - solo indiretta e strumentale, ovvero nel senso di funzionale alla realizzazione di ricavi finalizzati a sostenere i costi dell'attività medesima e, con ciò, a renderla materialmente fattibile;

1.11. va quindi evidenziato che nel valutare il significato attribuibile al requisito della "connessione" dell'atto con lo svolgimento dell'attività istituzionale dell'organizzazione di volontariato, non può prescindersi dalla natura esonerativa (rispetto al principio costituzionale di generale contribuzione alla spesa pubblica ex art. 53 Cost.) della norma e, di conseguenza, dai limiti della stretta interpretazione entro i quali essa è soggetta;

1.12. occorre poi considerare che, per trovare legittimazione e compatibilità costituzionale - sul piano non soltanto della capacità contributiva, ma anche dell'eguaglianza e della ragionevolezza del sistema impositivo - questo trattamento di favore deve necessariamente muovere, non dal dato formale della qualità soggettiva dell'ente, e neppure dallo svolgimento in generale di attività solidaristica di volontariato, bensì dalla specifica meritevolezza dell'atto esente;

1.13. tale meritevolezza può quindi riscontrarsi, in quanto si tratti appunto di un atto direttamente connesso all'attività ed immediatamente attuativo di questa, ovvero un atto con il quale l'organizzazione fattivamente esplica e persegue le proprie finalità, e non un atto - in tutto rispondente, come nella specie, a logica di mercato - semplicemente finalizzato al conseguimento di risorse economiche idonee a fronteggiare i costi di esercizio e permettere la realizzazione di atti diversi e, questi sì soltanto, direttamente realizzativi dell'oggetto solidaristico;

1.14. è del resto evidente che, seguendo l'ente ricorrente nella sua contraria impostazione, tutti indistintamente gli atti dell'organizzazione verrebbero di fatto ammessi all'esenzione "per connessione", con pratico svuotamento della precisazione di legge e sostanziale appiattimento dell'esenzione stessa sul solo requisito soggettivo di appartenenza ad una determinata tipologia di enti ovvero, al più, sulla sola base dell'oggetto statutario;

1.15. la relazione intercorrente tra regime di favore fiscale, da un lato, e natura religiosa, morale e di assistenza sociale dell'ente, dall'altro, è stata innumerevoli volte vagliata da questa Corte di legittimità, con esiti pienamente convergenti con la soluzione qui prospettata, né vale obiettare che si tratterebbe di tributi ovvero di enti diversi, dal momento che questa giurisprudenza - pur in effetti pronunciata su differenti fattispecie - ha tuttavia in ciò elaborato principi di ordine generale attinenti ai limiti di sostenibilità (costituzionale e, in certi casi, anche unionale) del regime agevolativo e, tra questi, all'esigenza di una giustificazione ordinamentale d'esonero calibrata, per un verso, sulla diretta funzionalità dell'atto agevolato e, per altro, sulla assoluta insufficienza del solo requisito soggettivo e

di appartenenza, dunque principi che, ferma la lettera e la ratio della specifica disposizione qui applicabile, fungono comunque da criteri interpretativi ampi e generali;

1.16. così, tra il resto, in materia di esenzione dal pagamento dell' ICI (ed IMU) ex art.7 comma 1 lett. a) o i) D.Lgs. 504/1992 da parte di istituti religiosi, enti morali, fondazioni ed organizzazioni non lucrative svolgenti attività di solidarietà e sostegno sociale nei vari campi considerati dalla normativa, con riguardo alla quale si è richiesto l'utilizzo diretto dell'immobile (da parte dell'ente possessore) per lo svolgimento dell'attività (Cass. nn. 10483/16 , 14912/16 , 19773/19 ed innumerevoli altre);

1.17. in altre occasioni si è pure precisato che l'esenzione presuppone il concorso sia del requisito soggettivo (tipologia dell'ente), sia di quello oggettivo (destinazione diretta del bene allo svolgimento di una delle attività reputate meritevoli dal legislatore), non potendo quest'ultimo requisito trovare equipollenza nella successiva destinazione degli utili, eventualmente ricavati dall'atto o dal bene oggetto di imposizione, al perseguimento delle finalità istituzionali (cfr. Cass. n. 6795/2020 ; n. 4342/2015 ; n. 14530/2010 ed altre);

1.18. cospicuo è poi il filone giurisprudenziale di legittimità che, seppure sotto il diverso angolo visuale della debenza del contributo unificato Testo Unico Spese Giustizia (D.Lgs. 115/2002), ha preso in esame proprio la stessa norma qui in rilievo, ovvero l'art. 8 legge n. 266/1991 , affermando l'ormai consolidato principio - avallato anche dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 10013/2021 - secondo cui, in materia di agevolazioni tributarie, le associazioni di volontariato senza scopo di lucro e le Onlus non sono esenti dal pagamento del contributo unificato per le attività giurisdizionali connesse allo svolgimento di quelle statutarie, ancorché a tutela di interessi riconosciuti di particolare rilevanza sociale, posto che: a) "le norme che prevedono agevolazioni o esenzioni tributarie, quali gli artt. 10 del D.P.R. n. 115 del 2002 , 8, Numero di raccolta generale 10207/2024 comma 1, L. n. 266 del 1991 e 27-bis della tabella B allegata al D.P.R. n. 642 del 1972 , sono soggette a stretta interpretazione e non ammettono un'interpretazione estensiva o analogica"; b) "(...) da un lato, il termine 'atti' deve riferirsi esclusivamente a quelli amministrativi e non anche a quelli processuali, giusta la necessità di un'interpretazione restrittiva quanto ai benefici fiscali, e, dall'altro, che l'esenzione dal contributo suddetto è giustificabile, alla luce dell'art. 10 del D.P.R. n. 115 del 2002 , solo in base ad un criterio di meritevolezza, in funzione della solidarietà sociale, dell'oggetto del giudizio e non in considerazione della qualità del soggetto, anche in ragione di esigenze costituzionali di parità di trattamento e comunitarie di non discriminazione" (cfr. Cass. n. 23875 , 23876 , 23880 , 23881 , 23882 , 24083 del 2020, n. 14332 del 2018 , n. 27331 del 2016 , n. 21522 del 2013 );

1.19. le stesse Sezioni Unite (sent. cit.) hanno poi tenuto a precisare che "il regime delle esenzioni non è ispirato ad un criterio soggettivo, ma ha riguardo alla materia o all'oggetto dell'attività, sostanziale o processuale, che si intende agevolare e ciò vale anche per le Onlus, poiché non è detto che 'al medesimo fine generale di solidarietà istituzionalmente perseguito dalle organizzazioni di volontariato debba necessariamente corrispondere una unitaria giustificazione dei benefici fiscali ad esse accordati, così da rendere irragionevole ogni differenziazione delle agevolazioni in base ai diversi tipi di atti' (cfr. Corte Cost. n. 103 del 2012 )";

1.20. sono dunque plurimi gli elementi normativi (già si è detto dell'art. 22 D.Lgs. 460/1997 sulle Onlus) ed interpretativi che inducono a disattendere la tesi della Confraternita, ed invece a confermare la decisione della Commissione Tributaria Regionale, vertendosi nella specie di atti (contratti) posti in essere dall'organizzazione di volontariato nell'ambito di ordinaria autonomia negoziale ed a condizioni di mercato, senza alcuna connessione con l'attività statutaria di volontariato diversa dalla

generica ed indistinta destinazione a questa, nel coacervo di tutte le più eterogenee entrate patrimoniali dell'ente, dei corrispettivi percepiti;

2. sulla scorta di quanto sin qui illustrato il ricorso va quindi respinto;

3. le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente, liquidate in Euro 300,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.