

Sentenza del 16/04/2024 n. 10207 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La VENERABILE ARCICONFRATERNITA DELLA MISERICORDIA DI F propone un motivo di ricorso per la cassazione della su indicata sentenza, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimi nove avvisi di liquidazione notificati dall'Agenzia delle Entrate in recupero dell'imposta proporzionale annuale di registro (2015-2016-2017) su contratti di locazione da essa stipulati in veste di locatrice.

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, ha osservato che:

- la contribuente aveva invocato l'esenzione dall'imposta di bollo e registro riconosciuta alle organizzazioni di volontariato e solidarietà per gli atti connessi allo svolgimento della loro attività, ex art. 8 legge 266/91 (l. quadro sul volontariato);
- tale esenzione non era qui riconoscibile, perché per 'atti connessi' dovevano intendersi non tutti indistintamente gli atti negoziali posti in essere dall'ente, ma solo quelli direttamente strumentali al perseguimento del fine istituzionale che, ex articolo 2 legge cit., deve consistere nello svolgimento dell'attività di volontariato, cioè di un'attività senza fine di lucro realizzata per esclusivi fini di solidarietà;
- per contro, l'attività di mera gestione del patrimonio, non rientrando tra i fini istituzionali dell'ente, non poteva usufruire dell'esenzione in questione (Cass. n. 19212/07);
- nel caso di specie, si verteva appunto di contratti di locazione di immobili commerciali stipulati, a canoni di mercato, con soggetti privati, dunque privi di una diretta strumentalità con l'attività solidaristica, ed invece rispondenti all'esercizio della normale autonomia negoziale disciplinata dal codice civile, come già in uguali fattispecie più volte ritenuto dalla stessa Commissione Tributaria Regionale.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso. Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione par. 2.1 Con l'unico motivo di ricorso si lamenta - ex art.360, co. n.3, cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione dell' art. 8 legge 266/1991 .

Per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto legittima l'applicazione dell'imposta di registro sui contratti locativi in questione, senza considerare che:

- l'Arciconfraternita, storicamente radicata nello svolgimento sul territorio di attività di carità ed opere pie, specialmente ma non esclusivamente nel campo dell'assistenza sanitaria, è eretta in ente morale con personalità giuridica propria, come da decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1951 e Decreto della Direzione AA.LL.GG.EIL della Regione Toscana n. 6473 del 31/12/2015;

- il requisito della connessione con lo svolgimento dell'attività solidaristica istituzionale va inteso, con specifico riferimento all'imposta di bollo e registro, nel senso non della diretta funzionalità del contratto allo svolgimento di tale attività (diversamente da quanto sostenibile con riguardo ad altri tributi come l'Ici-Imu, ovvero ad altri enti come le Onlus ex art. 22 D.Lgs. 460/97) bensì della indiretta strumentalità dei proventi così conseguiti al mantenimento della struttura di carità ed al sostegno dei costi di esercizio delle attività di volontariato;

- ed in effetti, tale finalizzazione strumentale doveva nella specie reputarsi pacifica, anche in ragione di quanto previsto dallo Statuto dell'ente (art.4, alleg.) secondo cui il patrimonio dell'Opera Pia era costituito dalle rendite necessarie ai fini istituzionali, trattandosi di organizzazione di volontariato (ODV) alla quale era vietata la distribuzione di utili, sicché: "l'attività di cura dei meno abbienti non sarebbe in alcun modo possibile senza poter far fronte ai costi che essa comporta nell'organizzazione e nella dotazione di mezzi e personale a ciò preposto, senza che l'associazione percepisca alcun utile dalle operazioni in questione (...)";

- in varie decisioni i giudici di merito avevano già affermato, non negato, la spettanza dell'esenzione in questione (per anni mai posta in discussione neppure dalla stessa Agenzia delle Entrate), mentre nessuna conclusione in senso contrario era desumibile dalla giurisprudenza di legittimità richiamata in sentenza (Cass. n. 19212/07), né da quella successivamente formatasi su tributi del tutto differenti, come il contributo unificato ex art. 9 d.P.R. 115/2002 (Cass. n. 14332/18). par. 2.2 Il motivo è infondato.

Il primo co. dell' art. 8 legge 266/91 (l. quadro sul volontariato), nella versione *ratione temporis* vigente, stabiliva che: "Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, 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."

Questa disposizione è stata successivamente formalmente abrogata, ma ripresa - nell'ambito della rivisitazione organica del 'terzo settore' - dall' art. 82 , co. 3° D.Lgs. 117/17 (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"; l'esenzione dall'imposta sul bollo è invece poi stata regolamentata dal co. 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". Gli enti di cui al co. sono quelli del Terzo settore (ETS), tra i quali le associazioni di promozione sociale (APS), le ONLUS e, appunto, le organizzazioni di volontariato (ODV).

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).

Ciò premesso sul piano dell'evoluzione normativa, va precisato che non è qui in discussione né la sussistenza in capo all'Arciconfraternita del requisito soggettivo di 'organizzazione di volontariato' ex art. 3 legge 266/91 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.

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.

Nella specie, vengono in considerazione taluni contratti di locazione commerciale stipulati dall'Arciconfraternita 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; cioè nel senso di funzionale alla realizzazione di ricavi finalizzati a sostenere i costi dell'attività medesima e, con ciò, a renderla materialmente fattibile.

Ebbene, va intanto ricordato 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.

Va poi considerato 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.

Ed in tanto questa meritevolezza può riscontrarsi, in quanto si tratti appunto di un atto direttamente connesso all'attività ed immediatamente attuativo di questa.

Cioè 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.

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.

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.

Non vale obiettare che si tratterebbe di tributi ovvero di enti diversi, dal momento che questa giurisprudenza - pur in effetti pronunciatasi 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.

Così, tra il resto, in materia di esenzione dal pagamento dell'ICI (ed IMU) ex art.7 co.1 lett. a) o i) D.Lgs. 504/92 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).

Ed 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 (Cass.n. 6795/20; n. 4342/15; n. 14530/10 ed altre).

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. 115/02), ha preso in esame proprio la stessa norma qui in rilievo: l'art. 8 legge 266/1991.

In ciò affermando l'ormai consolidato principio - avallato anche dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 10013/21 - 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, 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).

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)".

In definitiva, plurimi sono gli elementi normativi (già si è detto dell' art.22 D.Lgs. 460/97 sulle Onlus) ed interpretativi che inducono a disattendere la tesi dell'Arciconfraternita, ed invece a confermare la decisione della Commissione Tributaria Regionale, vertendosi nella specie di atti (contratti) posti in essere dalla ODV 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

Il ricorso va quindi respinto, con condanna della ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte

- rigetta il ricorso;
- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in Euro 1.700,00, oltre spese prenotate a debito;
- v.to l' art. 13 , comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002 , come modificato dalla L. n. 228 del 2012 ;
- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art.13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza