

37626/22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE CIVILE - T

Oggetto: Tributi

Iva 2013

Organizzazioni di
volontariato - operazioni
esenti

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Lucio Napolitano - Presidente -

Paolo Di Marzio - Consigliere -

Roberto Succio Consigliere-

Maria Giulia Putaturo Consigliere relatore-

Donati Viscido di Nocera

Andrea Penta Consigliere

RGN 25394/2021

Cron. 37626

cc 8/11/22

Ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 25394 del ruolo generale dell'anno 2021,
proposto

Da

Associazione (omissis) **, in persona del**
Presidente p.t., rappresentata e difesa, giusta procura speciale in
calce al ricorso, dall'Avv.to (omissis) , dall'Avv.to (omissis)
(omissis) , e dall'avv.to (omissis) elettivamente
domiciliata presso lo studio di quest'ultimo difensore in (omissis)
(omissis) ;

- ricorrente principale -

9919
22

Contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-controricorrente e ricorrente incidentale-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria di
secondo grado di Bolzano n. 18/02/2021, depositata in data 29 marzo
2021.

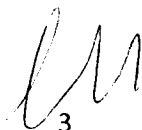
Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio dell'8
novembre 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido
di Nocera.

RILEVATO CHE

- l'Associazione (omissis) , in persona del
Presidente p.t., propone ricorso, affidato a un motivo, per la
cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione
Tributaria di secondo grado di Bolzano aveva rigettato l'appello
principale proposto dalla suddetta associazione sportiva e l'appello
incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore
pro tempore, avverso la sentenza n. 5/01/2020 della Commissione
Tributaria di primo grado di Bolzano che aveva accolto parzialmente-
limitatamente alle sanzioni- il ricorso proposto dalla associazione
avverso l'avviso di accertamento n. (omissis) con il quale
l'Ufficio, previo p.v.c. della SIAE, filiale di (omissis), aveva recuperato
maggiore Iva, interessi e sanzioni, in relazione all'anno 2013, sulla
base del presupposto che le prestazioni di pubblicità ed altre elencate

fossero da considerarsi operazioni commerciali, ai sensi dell'art. 4, no comma 5, del d.P.R. n. 633/72;

- la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha affermato che: 1) la pretesa impositiva dell'Amministrazione era legittima in quanto sul quadro normativo di cui all'art. 8, comma 2, della legge n. 266/1991 (secondo cui "le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato ... costituite esclusivamente per fini di solidarietà non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto") e di cui all'art. 10, comma 8, del d.lgs. n. 460/97 (secondo cui "sono, in ogni caso, considerati ONLUS gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano... Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato .. di cui alla citata legg[e] n. 266 del 1991"), era intervenuto l'art. 30, comma 5, del D.L. n. 185/2008, conv. dalla legge n. 2/2009 in base al quale, a partire dall'anno di imposta 2009, i requisiti per usufruire dell'agevolazione Iva erano divenuti due: a) l'iscrizione nell'apposito registro del volontariato di cui alla legge n. 266/91; b) il mancato svolgimento di attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con decreto del Ministro delle finanze 25 maggio 1995"; pertanto, ad avviso del giudice di appello, alla luce del criterio dell'interpretazione sistematica, era da considerarsi intervenuta l'implicita abrogazione del beneficio originariamente recato dall'art. 8, comma 2, della legge-quadro sul volontariato, essendosi venuto a configurare un nuovo assetto normativo per effetto dell'art. 30, comma 5, del d.l. n. 185/2008; 2) era illegittima l'irrogazione delle sanzioni atteso il non agevole coordinamento di una pluralità di prescrizioni tale da delineare un quadro di "obiettive condizioni di incertezza";



3

- l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, resiste con controricorso, articolando ricorso incidentale affidato a un motivo;
- sulla proposta del relatore ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio camerale;
- la società ricorrente ha depositato memoria;

CONSIDERATO CHE

-con l'unico motivo del ricorso principale si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 8, comma 2, della legge n. 266 del 1991, 10, comma 8 del d.lgs. n. 460/97, come interpretato dalla circolare 168E del 26.6.98 del MF, in combinato con l'art. 30 del d.l. n. 185/2008, conv. nella legge n. 2 del 2009, per avere la CTR ritenuto legittimo il recupero dell'Iva sulle prestazioni di pubblicità e le altre elencate ai sensi dell'art. 4, comma 5, del d.P.R. n. 633/72, ancorché l'attività di *sponsoring* gestita dall'associazione sportiva dilettantistica iscritta nel registro provinciale delle organizzazioni di volontariato di Bolzano, fosse esente Iva in applicazione della norma speciale di cui all'art. 8, secondo comma, della legge n. 266 del 1991 sulla quale, ad avviso della ricorrente, non avrebbe inciso l'art. 30, comma 5, della d.l. n. 185/2008 che si limita, in buona sostanza, a disporre che le organizzazioni di volontariato, svolgenti attività commerciali non considerate marginali ai sensi del D.M. 25 maggio 1995, non sono qualificabili come "Onlus di diritto" ai sensi dell'art. 10, comma 8 del d.lgs. n. 460/97, perdendo le ulteriori agevolazioni (recate dal detto decreto legislativo) ma non quelle previste dall'art. 8 della legge n. 266 del 1991, con esenzione Iva per le entrate da attività commerciali anche non marginali se strumentali rispetto al reperimento di risorse economiche indispensabili per assicurare il funzionamento delle attività di volontariato organizzate

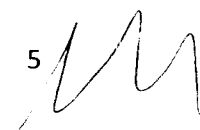
4 

(art. 4, punto g della l. provinciale n. 11 del 1993); peraltro, ad avviso della ricorrente, quanto alla contestata non marginalità delle prestazioni di pubblicità in questione, da un lato, il richiamato D.M. Finanze 25.5.1995 sarebbe riferibile soltanto alle imposte dirette, e dall'altro, la normativa provinciale (l. n. 11 del 1993) avrebbe allargato le fonti di finanziamento delle organizzazioni di volontariato; inoltre, il giudice di primo grado avrebbe escluso l'esenzione Iva, in forza del nuovo assetto di cui dell'art. 30, comma 5, del d.l. n. 185/2008, ammettendo che, fino all'anno di imposta 2009, alla luce dell'art. 8, comma 2, della legge n. 266/91, le entrate da attività commerciali e produttive anche non marginali se strumentali rispetto al reperimento di risorse economiche, non costituivano motivo per il disconoscimento dell'esclusione dell'Iva, senza che tale profilo fosse stato oggetto di motivo di appello incidentale da parte dell'Agenzia;

-il motivo- che, per come formulato aggredisce anche la statuizione della CTR in ordine alla intervenuta implicita abrogazione dell'art. 8, comma 2, della legge n. 266/1991 - è fondato nei termini di seguito indicati;

- ai sensi dell'art. 6 della legge n. 266 del 1991 (legge-quadro sul volontariato, abrogata dall'art. 102, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 117 del 2017) "L'iscrizione ai registri e' condizione necessaria per accedere ai contributi pubblici nonche' per stipulare le convenzioni e per beneficiare delle agevolazioni fiscali, secondo le disposizioni di cui, rispettivamente, agli articoli 7 e 8". Hanno diritto ad essere iscritte nei registri le organizzazioni di volontariato che abbiano i requisiti di cui all'articolo 3 e che alleghino alla richiesta copia dell'atto costitutivo e dello statuto o degli accordi degli aderenti";

-la semplice lettura dell'art. 8 della legge n. 266 del 1991 evidenzia che l'esenzione da ogni imposta per tali organizzazioni è prevista

5 

unicamente per le donazioni e le attribuzioni di eredità o di legato effettuate in favore delle medesime. Per le altre operazioni fiscalmente rilevanti effettuate dalle organizzazioni in questione non è invece riconosciuta una generalizzata franchigia da ogni imposizione essendo invece previste alcune disposizioni riguardanti specifici tributi: esclusione dal campo di applicazione dell'IVA per le operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi; esenzione dalle imposte di registro e di bollo per gli atti costitutivi e per quelli connessi all'attività (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 19212 del 2007);

-il comma 2 dell'art. 8 (Agevolazioni fiscali) della legge n. 266 del 1991, norma applicabile *ratione temporis*, prevede che *"le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto"*;

-quanto alle imposte dirette, ai sensi del comma 4 dell'art. 8 cit. "I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. I criteri relativi al concetto di marginalità di cui al periodo precedente, sono fissati dal Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro per gli affari sociali"; tale decreto, richiamando espressamente il comma 4 dell'art. 8 cit., è stato pubblicato il 25 maggio 1995 contiene l'elenco delle attività considerate marginali;

-l'art. 10, comma 8 del d.lgs. n. 460 del 1997, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, prevede che *"Sono in ogni caso*

considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalita', gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano...Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato,... alle citate leggi n. 266 del 1991..";

-la norma, in attuazione della delega recata dall'art. 3, comma 189, lett. b) della legge n.662 del 1996, sancisce l'automatica qualifica come ONLUS, tra l'altro, delle *"organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n.266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'art. 6 della medesima legge"*;

-con circolare n.127/E del 19 maggio 1998 è stato chiarito che l'automatica qualificazione come ONLUS degli enti sopra elencati comporta che gli stessi non sono tenuti ad adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni del citato art. 10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, ivi compresa la prescrizione contenuta nella lett. i) dello stesso comma, concernente l'uso nella denominazione della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS";


-la relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997 evidenzia in proposito che dall'estensione automatica della "soggettività fiscale ONLUS" consegue che *gli enti in questione possono beneficiare anche delle norme agevolative recate dal decreto legislativo n.460 del 1997 "senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, nè di dover rispettare i requisiti richiesti nell'articolo 10 per la generalità delle ONLUS"*. La disposizione in commento dà attuazione altresì al disposto del comma 188 dell'art. 3 della legge n.662 del 1996 secondo il quale "sono fatte



salve le disposizioni di maggiore favore relative alle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n.266,...";

-come si evince dalla circolare 168/E del 26 giugno 1998 del Ministero delle Finanze l'individuazione della norma di maggior favore può essere frutto di una valutazione soggettiva da parte del destinatario (organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa sociale) in relazione a ciascuna imposta o tributo oggetto di agevolazioni. In sostanza *l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalla normativa speciale* (rispettivamente legge n.266 del 1991, legge n.49 del 1987 e legge n.381 del 1991), ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative. Ovviamente la scelta può essere effettuata in relazione alle sole ipotesi in cui sia configurabile una alternatività tra le normative considerate, dovuta al fatto che la stessa fattispecie trovi disciplina sia nelle disposizioni recate dalla specifica normativa sulle ONLUS sia nelle disposizioni recate dalle citate leggi speciali. La problematica relativa all'applicazione delle norme di maggior favore assume particolare rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

-in particolare, l'art. 14 del decreto legislativo n. 460 del 1997, detta la disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto applicabile a determinate operazioni poste in essere in favore delle ONLUS nonché ad alcune operazioni attive poste in essere da dette organizzazioni, apportando modifiche al D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633. Le modifiche in parola consistono nell'estendere alle ONLUS particolari disposizioni di esclusione o di esenzione dall'applicazione del tributo, già disposte dal D.P.R. n. 633 del 1972 per operazioni aventi particolare rilevanza sociale, in conformità alle norme comunitarie dettate in materia dalla VI direttiva CEE n. 388/77 del 17 maggio 1977;

8 

-è, dunque, rimessa all'ente la scelta se applicare la normativa relativa alle ONLUS (in materia di Iva, art. 14 del d.lgs. n. 460/97) o quella dettata dalla normativa speciale (art. 8, comma 2, della legge n. 266/91 per gli organismi di volontariato);

-ai sensi dell'art. 30, comma 5, del d.l. n. 185 del 2008, conv. con modifiche, dalla legge n. 2 del 2009 stabilisce che "La disposizione di cui all'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, si applica alle associazioni e alle altre organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 *che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con decreto del Ministro delle finanze 25 maggio 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 134 del 10 giugno 1995*";

-come chiarito nella circolare n. 12 del 9 aprile 2009 il comma 5 dell'art. 30 cit. stabilisce che le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri del volontariato di cui all'art. 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266 acquistano, in forza dell'art. 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, la qualifica di ONLUS di diritto a condizione che non svolgano attività commerciali diverse da quelle marginali indicate nel decreto 25 maggio 1995. La norma in esame modifica, in sostanza, la previsione del comma 8 dell'art. 10 del decreto legislativo n. 460, intervenendo sui requisiti richiesti alle organizzazioni di volontariato per l'acquisizione della qualifica di ONLUS di diritto e riducendo il riconoscimento della medesima alle organizzazioni di volontariato con attività commerciali marginali;

-pertanto, alla luce della suddetta ricostruzione del quadro normativo di riferimento, risulta evidente che l'intervento di cui all'art. 30, comma 5, del d.l. n. 185 del 2008, non ha inciso sulla disciplina speciale di cui al comma 2 dell'art. 8 della legge n. 266/1991 che continua ad essere applicabile alle organizzazioni di volontariato non aventi, a partire

dall'anno di imposta 2009, i requisiti per godere delle ulteriori norme agevolative di cui al d.lgs. n. 460/97 previste per le Onlus di diritto;

- l'esenzione Iva di cui all'art. 8, comma 2, della legge n. 266/1991 trova però un limite nell'art. 5 ("Risorse economiche") della legge n. 266/1991 che prevede che sono fonti di finanziamento delle organizzazioni di volontariato, tra l'altro g) le entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali (v. Cass Sez. 5, *Sentenza n. 1254 del 2014* sulla correlazione sistematica degli artt. 5 e 8 cit. con riferimento all'esenzione dall'imposta di registro "laddove la evidente ratio della norma (art.8) non può che esser rinvenuta in quella dell'intenzione di escludere dall'agevolazione l'esercizio del commercio e dei suoi atti"); previsione che, a sua volta, va coordinata con l'art. 4, punto g) della legge provinciale della n. 11 del 1993, che ha allargato le fonti di finanziamento delle associazioni di volontariato per la Provincia autonoma di Bolzano alle "entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali e comunque strumentali rispetto al reperimento delle risorse economiche indispensabili per assicurare il funzionamento delle attività di volontariato organizzate";

- ne consegue l'enunciazione del seguente principio di diritto:
"l'esenzione Iva di cui all'art. 8, comma 2, della legge n. 266 del 1991 continua ad essere applicabile alle organizzazioni di volontariato non aventi, a partire dall'anno di imposta 2009, per effetto dell'art. 30, comma 5, del d.l. n. 185 del 2008, conv. con modifiche, dalla legge n. 2 del 2009, i requisiti per godere delle ulteriori norme agevolative di cui al d.lgs. n. 460 del 1997 previste per le Onlus di diritto";

-nella specie, la CTR ha mal applicato i suddetti principi nel ritenere – confermando la decisione di prime cure – che, a partire dall'anno di imposta 2009, per effetto dell'art. 30, comma 5, del d.l. n. 185/2008, conv. nella legge n. 2/2009, "i requisiti per usufruire dell'agevolazione

Iva” fossero divenuti due (l’iscrizione nell’apposito registro del volontariato di cui alla legge n. 266/1991 e il mancato svolgimento di attività commerciali diverse da quelle marginali elencate nel DM 25 maggio 1995) e che, alla luce di una interpretazione sistematica, dovesse considerarsi “l’intervenuta implicita abrogazione del beneficio originariamente recato dall’art. 8, comma 2, della legge-quadro sul volontariato”;

-con l’unico motivo del ricorso incidentale, l’Agenzia denuncia, in relazione all’art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 6 del d.lgs. n. 472/97, 8 del d.lgs. n. 546/92 e 10 della legge n. 212/00 per avere la CTR erroneamente annullato le sanzioni irrogate con l’avviso in questione in quanto - dovendo le obiettive condizioni di incertezza, in caso di pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento risulti difficoltoso, essere riferite al giudice stesso e non già al contribuente né all’Amministrazione - la CTR era riuscita agevolmente a padroneggiare la pertinente normativa giungendo a conclusioni analoghe a quelle dell’Ufficio senza difficoltà di sorta;

-l’accoglimento del ricorso principale comporta l’assorbimento di quello incidentale;

- in conclusione, il ricorso principale va accolto nei termini di cui in motivazione, assorbito quello incidentale, con cassazione della sentenza impugnata - in relazione all’accolto ricorso principale - e rinvio, anche al fine di accertare in punto di fatto se le attività di sponsoring in questione, ancorché non marginali in base al DM25 maggio 1995, siano strumentali rispetto al reperimento delle risorse economiche indispensabili per assicurare il funzionamento delle attività di volontariato organizzate (art. 4, punto g) della legge provinciale della n. 11 del 1993) nonché per la determinazione delle spese del giudizio

di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione;

P.Q. M.

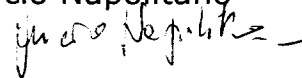
La Corte accoglie il ricorso principale nei termini di cui in motivazione, assorbito quello incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione all'accolto ricorso principale e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione.



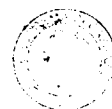
Così deciso nella camera di consiglio dell'8 novembre 2022.

Il Presidente

Lucio Napolitano



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
23 DIC 2022



Il CANCELLIERE ESPERTO
Giuseppe Massimo