CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 4-2-2010 N° 2594

Esenzioni ed agevolazioni – fondazioni bancarie – giudizio per il riconoscimento della riduzione IRPEG ex art. 6 DPR 601/73 – efficacia di giudicato della sentenza, tra le stesse parti, relativa all'esonero della ritenuta d'acconto sui dividendi azionari - esclusione

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Fondazione Cassa di Risparmio di Venezia chiese il rimborso della metà dell'i.r.pe.g. versata per gli esercizi 1995-96, 1996-97, 1997- 98 e 1998-99, assumendo di aver diritto alla semiesenzione di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, quale ente che perseguiva scopi di interesse generale e di utilità sociale, non svolgendo più l'attività bancaria, ormai conferita alla società partecipata.

Impugnò, quindi, i provvedimenti espressi o taciti di diniego, e la Commissione tributaria provinciale di Venezia, riuniti i primi tre ricorsi, li accolse - sentenza 108/06/02 - e, con separata sentenza - 20/13/2003 -, accolse anche l'ultima impugnativa.

I ricorsi dell'Agenzia delle entrate. Ufficio di Venezia 1, previa riunione, sono stati respinti dalla Commissione tributaria regionale del Veneto, con la sentenza indicata in epigrafe. In essa si afferma che la semiesenzione della quale si discute compete, a mente del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, lett. a) e b), a tutti gli enti che, senza scopo di lucro, perseguono fini culturali, storici, scientifici, di ricerca, e assistenza e beneficenza, onde essa è applicabile solo agli enti indicati nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, lett. c) del (T.U.I.R.), che non svolgono in via esclusiva o prevalente attività commerciale e che, senza scopo di lucro, perseguono i fini suddetti.

E, dopo un esame delle caratteristiche della Fondazione CARIVE, si conclude che la stessa, "senza scopo di lucro e senza svolgere alcuna attività commerciale, se non quella strumentale finalizzata al raggiungimento degli scopi sociali e di interesse pubblico che si prefigge, persegue i fini che il legislatore ha inteso tutelare con la minore tassazione, prevista dal citato D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6".

In ordine successivo, argomentando dagli sviluppi del processo di privatizzazione dell'attività bancaria, ed, in particolare, dal D.Lgs. n. 356 del 1990, art. 12, comma 2, il giudice a quo conclude, da un lato, nel senso che la gestione del conferimento costituisce una semplice attività amministrativa, priva dei connotati dell'attività commerciale e per nulla prevalente sul complesso di attività poste in essere dalla Fondazione, e, dall'altro, nel senso della rilevanza degli interventi nei settori dell'arte, dell'istruzione, della ricerca scientifica, della sanità, della beneficenza e pubblica utilità, desunta dai bilanci relativi agli anni in contestazione.

Per la cassazione ricorre, con due motivi, l'Agenzia delle entrate.

La Fondazione, resistendo con controricorso, formula a sua volta due mezzi di ricorso incidentale, illustrando il tutto con memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La ricorrente Agenzia deduce, in ordine successivo:

1) "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, art. 14 preleggi; 12 D.Lgs. n. 356 del 1990, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5 ". Le fondazioni bancarie non appaiono in alcun modo assimilabili agli enti in tal modo denominati nel D.P.R. n. 601 del 1973, ma, in attuazione del D.Lgs. n. 356 del 1990, si presentano come enti sostanzialmente "di godimento", avuto riguardo alla amministrazione della società per azioni conferitaria (banca), con possibilità di svolgere attività "socialmente utili" (art. 12), in senso, quindi, tutt'affatto diverso dalle fondazioni propriamente dette. Perciò, anche gli scopi di interesse pubblico e di utilità sociale, prefissati nello statuto - e valorizzati nella sentenza impugnata - vanno riguardati, nella loro estrema genericità, in tale ottica, mentre è solo con il D.Lgs. n. 153 del 1999 che la fondazione bancaria viene considerata ente non commerciale ai sensi dell'art. 87, comma 1, lett. c) del cit. T.U.I.R., con possibilità di fruire, in caso di dismissione di una partecipazione di controllo e di perseguimento, in concreto ed in via esclusiva, di fini di utilità sociale, della semi-esenzione di cui si discute. Con l'ulteriore conseguenza che tale ultimo punto costituiva - contrariamente a quanto si legge in sentenza - materia di specifico onere probatorio della Fondazione medesima.

2) "Violazione e falsa applicazione degli artt. 2082, 2195 e 2697 cod. civ; D.P.R. n. 917 del 1986, art. 51, comma 1; D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6; D.Lgs. n. 356 del 1990, art. 12; D.Lgs. n. 153 del 1999, art. 12, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione su punti di fatto decisivi, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5". Alla stregua della stessa evoluzione normativa, il possesso e l'amministrazione della partecipazione nella s.p.a. conferitaria sono dunque stati intesi come attività commerciale, al punto tale che il legislatore ha, nel 1999, fatto obbligo di dismissione della partecipazione; anche l'amministrazione di partecipazioni da parte di holding si configura come attività quanto meno "ausiliaria di quelle specificamente svolte nei vari campi dell'economia delle società partecipate"; ed il carattere commerciale di un'attività, ai fini delle imposte dirette, prescinde dal suo svolgersi o meno in forma organizzata: di qui l'errore del giudice a quo, che ha escluso il carattere commerciale dell'attività svolta dalla fondazione bancaria.

Resiste con controricorso e memoria la Fondazione, puntualizzando con maggiore ampiezza gli argomenti svolti nella sentenza impugnata, e censurando, a sua volta, quest'ultima, sotto un duplice profilo:

A) "La spettanza della riduzione dell'aliquota i.r.pe.g. è stata già accertata dalla Commissione tributaria provinciale di Venezia con sentenza passata in giudicato". Dal passaggio in giudicato della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Venezia n. 160 dell'8 marzo 1999, relativa al riconoscimento "dell'esonero dalla ritenuta d'acconto sui dividendi percepiti nell'anno 1997", la ricorrente incidentale trae la conseguenza che "tra la Fondazione resistente e l'Amministrazione finanziaria è divenuta giuridicamente certa ed immodificabile - a prescindere dal periodo d'imposta di cui si discute - la spettanza della riduzione dell'aliquota i.r.pe.g. prevista dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6".

B) "Spettanza del diritto al rimborso. Regolarità della procedura seguita. Definitività del rapporto tributario". Dopo aver precisato che, per le prime tre annualità in contestazione, aveva proceduto a tempestiva rettifica delle autoliquidazioni, ha chiesto, in applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, nella versione vigente ratione temporis, in assenza di contestazioni da parte dell'amministrazione, il rimborso delle somme come sopra rettificate.

I ricorsi, essendo stati proposti contro la medesima sentenza, vanno necessariamente riuniti (art. 335 c.p.c.).

Ciò posto, il ricorso principale risulta fondato, sotto entrambi i profili prospettati - da esaminarsi congiuntamente, attesa la intima connessione- .

Già Cass., Sez. un., 27619/2006 (citata dalla ricorrente), risolvendo un contrasto manifestatosi all'interno della sezione tributaria, aveva concluso che "il riconoscimento in favore delle fondazioni bancarie dell'esenzione dalla ritenuta d'acconto sui dividendi da partecipazioni azionarie, prevista dalla L. n. 1745 del 1962, art. 10 bis (introdotto dal D.L. n. 22 del 1967, art. 6, conv. in L. 209/1967), è subordinato alla prova, posta a carico del soggetto che invoca l'agevolazione, dell'effettivo perseguimento in via esclusiva di scopi di beneficenza, educazione, studio e ricerca scientifica, rispetto ai quali la gestione di partecipazioni nelle imprese bancarie assuma un ruolo non prevalente e comunque strumentale alla provvista delle necessarie risorse economiche. In tale prospettiva, non può attribuirsi portata determinante alle trasformazioni disposte dalla L. n. 218 del 1990 e dal D.Lgs. n. 356 del 1990, tenuto conto del perdurare nel nuovo regime di un collegamento genetico e funzionale tra fondazioni ed imprese bancarie, dovendosi invece conferire rilievo, indipendentemente dal possesso di partecipazioni azionarie di controllo (anche per il tramite di società finanziarie), all'eventuale stipulazione di patti parasociali idonei a consentire, anche congiuntamente ad altri soggetti, l'esercizio di un'influenza sulla gestione dell'impresa bancaria, nonché allo svolgimento di attività economica, anche non caratterizzata da scopo di lucro.

L'accertamento di tali elementi, che consentono di qualificare l'attività della fondazione come esercizio d'impresa, conformemente alla nozione elaborata dalla giurisprudenza comunitaria, impone al giudice di disapplicare l'art. 10 bis cit., ponendosi l'agevolazione da esso prevista come misura fiscale selettiva che, in quanto potenzialmente idonea ad influire sugli scambi e ad alterare la concorrenza, viene a configurarsi come aiuto di Stato, incompatibile con il mercato comune".

Più di recente, le Sezioni unite, intervenendo sugli sviluppi in seno alla sezione tributaria, secondo cui si era sostanzialmente esclusa la necessità del rinvio al giudice di merito, per l'esame della sussistenza dei presupposti di fatto richiesti dalle norme agevolative -, sul rilievo che tale specifico tema dovesse necessariamente essere stato prospettato col ricorso introduttivo - hanno ulteriormente precisato (con riferimento sia alla esenzione propriamente detta sia alla agevolazione di cui si tratta) quanto segue. "Nel sistema anteriore al D.Lgs. n. 153 del 1999 - privo di valenza interpretativa, e, quindi, senza efficacia retroattiva -, gli enti di gestione delle partecipazioni bancarie, quali risultanti dal conferimento delle aziende di credito in apposite società per azioni e gravati dall'obbligo di detenzione e conservazione della maggioranza del relativo capitale, ai fini del riconoscimento della riduzione a metà dell'aliquota sull'IRPEG, non possono essere assimilati ne' alle persone giuridiche di cui alla L. n. 1745 del 1962, art. 10 bis, ne' agli enti ed istituti di interesse generale aventi scopi esclusivamente culturali di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6. Sussiste, pertanto, una presunzione di esercizio di Impresa bancaria in capo ai soggetti che, in relazione all'entità della partecipazione al capitale sociale, sono in grado di influire sull'attività dell'ente creditizio e, dall'altro, la possibile fruizione dei predetti benefici, per gli enti considerati, solo a seguito della dimostrazione, di cui sono onerati secondo il comune regime della prova ex art. 2697 c.c., di aver in concreto svolto un'attività, per l'anno d'imposta rilevante, del tutto differente da quella prevista dal legislatore, dunque un'attività di prevalente o esclusiva promozione sociale e culturale anziché quella di controllo e governo delle partecipazioni bancarie e sempre che il relativo tema sia stato introdotto nel giudizio secondo le regole proprie del processo tributario, ovverosia mediante la proposizione di specifiche questioni nel ricorso introduttivo, non incombendo all'amministrazione finanziaria l'onere di sollevare in proposito precise contestazioni" (Cass., Sez. un., 1576/2009).

Il collegio intende aderire all'indirizzo complessivo, come da ultimo specificato, in assenza di validi argomenti di segno contrario.

Infondato, per contro, appare il ricorso incidentale.

Il primo motivo, concretantesi in una eccezione di giudicato (esterno), non considera adeguatamente che i benefici di cui alla L. n. 1745 del 1962, art. 10 bis (esonero dalla ritenuta sui dividendi) ed al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1 (riduzione dell'aliquota i.r.pe.g. alla metà) riposano su presupposti di fatto e di diritto diversi, in quanto il primo dipende dalla natura dell'ente ed il secondo dall'attività concretante svolta in ciascun periodo di imposta, onde non può configurarsi il giudicato su una di tali controversie, in relazione all'altra (in termini, per l'ipotesi inversa a quella ora considerata, Cass., 5°, 14087/2007).

Il secondo motivo, che è inteso a precisare la portata del diritto al rimborso, è invece assorbito dall'accoglimento del ricorso principale.

In relazione al ricorso accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata, per non essersi attenuta alla regula iuris, complessivamente enunciata, ed alla cassazione segue la pronuncia di merito, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto. Da un lato, il

riconoscimento del beneficio invocato appare desunto dal giudice a quo unicamente da una erronea impostazione in diritto e da una erronea inversione dell'onere della prova; ed il mero, astratto richiamo alle risultanze del "bilancio per le annualità in contestazione" non può far ritenere adempiuto il preciso onere a carico della contribuente, la quale non ha neppure dedotto concreti elementi probatori posti a base del proprio ricorso introduttivo. Dall'altro, essendo mancata una idonea allegazione a sostegno del beneficio invocato, i ricorsi introduttivi non possono che essere respinti.

Vanno compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio, attesi gli sviluppi giurisprudenziali solo di recente emersi nei sensi sopra riportati.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi; accoglie il ricorso principale e rigetta quello incidentale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta i ricorsi introduttivi della contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio fra le parti.

Così deciso in Roma, il 17 novembre 2009.
Depositato in Cancelleria il 4 febbraio 2010