CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 18-2-2010 N° 3831

IRPEG – enti non commerciali – agevolazioni – art. 6 DPR 601/73 – riduzione a metà dell'imposta – comitato dei presidenti dei consigli degli ordini dei collegi professionali istituito ex art. 2 legge 234/1958 – spettanza del beneficio - esclusione

03831 10

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.L. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Oggetto: IRPEG - Accertamento

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE CIVILE V

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 25112/2007

Cron. 3831

Rep.

UD. 19.11.2009

Donato	Planteda	Presidente
Antonio	Merone	Consigliere
Vincenzo	Didomenico	Consigliere
Giovanni	Giacalone	Consigliere
Achille	Meloncelli	Rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso rgn 2512/2007, proposto dal Comitato dei Presidenti dei Consigli nazionali degli ordini e Collegi Professionali - COMPROFESSIONISTI, in liquidazione, di seguito "Comitato", in persona del suo Presidente legale rappresentante in carica, signor Raffaele Gulizia, rappresentato e difeso dall'avv. Ciriaco Forgione, presso il quale è elettivamente domiciliato in Via di Trasone 8, Roma;

- ricorrente -

contro

il Ministero delle finanze, di seguito "Ministero", in persona del Ministro in carica, e l'Agenzia delle entrate, di seguito "Agenzia", in persona del Direttore in carica, rappresentati e difesi dall'Avvocatura generale dello Stato, presso la quale sono domiciliati in Roma, Via dei Portoghesi 12

3143
2009

- intimati e controricorrenti -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale (CTR) di Roma 26 giugno 2006, n. 85/38/06, depositata il 4 luglio 2006;

udita la relazione sulla causa svolta nell'udienza pubblica del 19 novembre 2009 dal Cons. Achille Meloncelli;

udito l'avv. Ercole Forgione, delegato, per il Comitato;

udito l'avv. Roberta Guizzi per le resistenti autorità tributarie

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Wladimiro De Nunzio, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. *Gli atti introduttivi del giudizio di legittimità*

1.1. *Il ricorso del Comitato*

1.1.1. Il 3 ottobre 2007 è notificato alle intimate autorità tributarie un ricorso del Comitato per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha accolto l'appello dell'Ufficio Roma 1 dell'Agenzia contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Roma n. 319/58/2002, che aveva accolto il ricorso del Comitato contro l'avviso di accertamento n. RCB4000003 dell'irpeg 1994.

1.1.2. Il ricorso per cassazione del Comitato è sostenuto con due motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione, anche in ordine alle spese processuali.

1.2. *Il controricorso delle autorità tributarie*

Il 22 novembre 2007 le intimate autorità tributarie si costituiscono in giudizio.

2. *I fatti di causa*

I fatti di causa sono i seguenti:

a) il 24 aprile 1995 il Comitato presenta la dichiarazione dei redditi delle persone giuridiche per il 1994, autoliquidando l'Irpeg con l'aliquota ridotta

del 18,50%, ritenendo di potere beneficiare dell'agevolazione prevista dall'art. 6 DPR 29 settembre 1973, n. 601, e versando £ 93.717.000;

b)il 21 aprile 1998, la Guardia di finanza redige un processo verbale di constatazione (PVC), con il quale si contesta al Comitato la violazione dell'art. 6 DPR 29 settembre 1973, n. 601, perché il Comitato non rientrerebbe tra i soggetti che svolgono un'attività di pubblica utilità;

c) il 4 maggio 2000 è notificato al Comitato l'avviso di accertamento n. RCB4000003, con il quale l'Ufficio delle imposte dirette di Roma, fatte proprie le motivazioni del PVC, accerta, nei confronti del Comitato, una maggiore imposta di £ 101.885.000 e irroga sanzioni per £ 101.885.000;

d) il ricorso del Comitato è accolto dalla CTP di Roma;

e) l'appello dell'Ufficio è, poi, accolto dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. *La motivazione della sentenza impugnata*

La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è, limitatamente ai capi impugnati, così motivata:

a)la norma agevolativa ex art. 6 DPR 29 settembre 1973, n. 601, è una norma eccezionale e non si applica agli ordini professionali e alle casse di previdenza ed assistenza, che non rientrano tra i soggetti destinatari del beneficio, e, a maggior ragione, al Comitato;

b) <<il tentativo di ricondurre la finalità istituzionale degli ordini professionali ad attività di formazione e studio, certamente presenti nel quadro delle funzioni assegnate agli ordini ma in modo collaterale e di certo non per fini di interesse generale di cultura ed istruzione essendo diretti alla tutela specifica della professionalità degli iscritti, non può essere assecondato. / Né vale, a fronte di una norma di agevolazione che non prende in con-

siderazione i soli fini di pubblica utilità degli enti e l'assenza di scopo di lucro ma anche, in concreto ed in modo dettagliato, la natura dei compiti assegnati agli enti ritenuti meritevoli dell'agevolazione riferirsi al carattere non commerciale dell'attività svolta nella gestione dell'immobile ovvero alle finalità di interesse pubblico dei compiti del Comitato>>;

c) <<non sussistono ragioni per aderire alla richiesta avanzata in via subordinata nella memoria difensiva del Comitato appellato per l'ipotesi di accoglimento dell'appello, ed escludere l'applicazione nel caso di specie delle sanzioni a tenore dell'art. 6, secondo comma, del D.Lvo n. 472 del 18 dicembre 1997. La disposizione che prevede l'agevolazione di cui trattasi è infatti ... sufficientemente chiara nell'escludere dal suo ambito di applicazione il Comitato appellato>>.

Motivi della decisione

4. *Il primo motivo d'impugnazione*

4.1. *La censura proposta con il primo motivo d'impugnazione*

4.1.1. *La rubrica del primo motivo d'impugnazione*

Il primo motivo d'impugnazione è preannunciato dalla seguente rubrica: <<Art. 360 n. 3) c.p.c.: violazione dell'art. 6 del D.P.R. 601/1973>>.

4.1.2. *La motivazione addotta a sostegno del primo motivo d'impugnazione*

Il Comitato sostiene che la sua natura sarebbe quella di persona giuridica pubblica-organo di quegli altri enti pubblici che sono costituiti dagli Ordini e dai Collegi professionali e dalle Casse di previdenza e di assistenza, con la conseguenza che la spettanza delle agevolazioni previste dall'art. 6 DPR 29 settembre 1973, n. 601, dovrebbe essere individuata in relazione

alle funzioni e alle finalità di Ordini, Collegi e Casse, i quali sarebbero tutti enti pubblici dotati di personalità giuridica, operati senza fini di lucro.

4.1.3. *I quesiti di diritto a conclusione del primo motivo d'impugnazione e la norma di diritto indicata dal ricorrente*

A conclusione del primo motivo il Comitato formula i seguenti quesiti di diritto:

1) <<Dica la Ecc.ma Corte se per tutti i casi in cui manca una specifica determinazione della tipologia di soggetti destinatari della invocata norma agevolativa (art. 6 del D.P.R. n. 601/19873), l'individuazione degli enti agevolati possa avvenire attraverso un duplice elemento: la funzione di pubblica utilità dell'attività svolta e la finalità lucrativa dell'ente>>;

2) <<Dica la Ecc.ma Corte se il ricorrente Comitato, pur non inquadrandosi tassativamente in alcuna delle figure previste dalla norma agevolativa (art. 6 del D.P.R. n. 601/73), possa comunque usufruire della stessa in ragione della sua natura, delle sue funzioni, dell'inesistenza delle finalità di lucro>>;

3) <<Dica la Ecc.ma Corte se l'art. 6 del D.P.R. 601/73 sia suscettibile di un'interpretazione estensiva così da ricomprendere soggetti non specificamente indicati ma aventi le caratteristiche di quelli disciplinati con la medesima previsione legislativa e che, in quanto tali, sfuggono alla disposizione di cui all'art. 14 delle preleggi>>.

In sostanza, Il Comitato ricorrente, ai sensi dell'art. 360.1, n. 4, cpc, indica, come norma, su cui si fonda il motivo d'impugnazione, quella secondo cui <<la persona giuridica, organo di enti pubblici professionali (ordini, collegi e casse di previdenza e assistenza), è destinataria della norma che riduce del 50% dell'Irpeg, traibile dall'art. 6 DPR 29 settembre 1973>>.

4.2. *La valutazione della Corte del primo motivo d'impugnazione*

Il Comitato trae origine dalla L.13 marzo 1958, n. 234, la quale, intitolata <<Restituzione in proprietà del palazzo sito in Roma, Via Sicilia 59, ai Consigli nazionali professionali>>, ha previsto che il palazzo,<<già appartenente alla disciolta Confederazione dei professionisti e degli artisti è devoluto in proprietà ai Consigli nazionali degli ordini e collegi professionali legalmente costituiti>> (art. 1) e che <<è istituito un Comitato dei suddetti Consigli nazionali composto dai presidenti dei Consigli nazionali o di un loro delegato, cui è devoluta l'amministrazione del palazzo, nonché la tutela degli interessi delle categorie professionali>> (art. 2). La sua natura di persona giuridica è incontestata tra le parti.

La questione giuridica sottoposta alla Corte consiste nel chiedere se il Comitato sia una specie che rientra nel genere delle persone giuridiche che, ai sensi dell'art. 6 DPR 29 settembre 1973, n. 601, nel testo introdotto dall'art. 66.8 DL 30 agosto 1993, n. 331, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, prevede che, sempreché abbiano personalità giuridica (art. 6.2), <<L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti: / a) enti e istituti di assistenza sociale, società a di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; / b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali>> (art. 6.1).

Alla questione si deve dare una soluzione negativa, anzitutto perché perché il Comitato è una persona giuridica che, adempiendo al vincolo legislativo di amministrare il palazzo di Via Sicilia 51, a Roma, non svolge sicu-

ramente alcuna attività che possa configurarsi come specie di uno dei generi di attività che sono elencati nelle lettere a) e b) dell'art. 6 DPR 29 settembre 1973, n. 601, né svolge alcuna attività che possa qualificarsi come attività di interesse generale. A questa conclusione era già giunta questa Corte nella sentenza 24 luglio 1986, n. 4743, stabilendo che <<Ai sensi e per gli effetti della disposizione di cui all'art. 2 della legge 13 marzo 1958 n. 234, al "comitato dei consigli nazionali degli ordini e dei collegi professionali" - istituito per l'amministrazione del palazzo sito in Roma, alla via Sicilia 59 (già appartenente alla disciolta "Confederazione dei professionisti ed artisti" e trasferito in proprietà ai predetti consigli e collegi professionali dal precedente art. 1 della stessa legge n. 234 del 1958) - spetta la rappresentanza ex lege e quindi la capacità di agire e resistere in giudizio, soltanto per la tutela e la amministrazione del condominio del detto palazzo e non anche per la difesa degli interessi in generale delle categorie professionali, diversi da quelli inerenti alla detta situazione di comunione>>.

Alle considerazioni appena esposte, che sono già di per sé sufficienti, può, comunque, aggiungersi che non serve sostenere che le finalità del Comitato sarebbero, sia pure indirettamente, le medesime degli ordini e dei collegi professionali di cui il Comitato sarebbe organo dotato di personalità giuridica, sia perché la legge istitutiva del Comitato distingue nettamente i suoi poteri, delimitandoli all'amministrazione di un immobile, da quelli degli ordini e dei collegi professionali, sia perché, in ogni caso, questi non svolgono in via esclusiva alcuna delle attività indicate nella norma agevolativa invocata. Inoltre, la norma di esenzione ex art. 6 DPR 29 settembre 1973, n. 601, è per sua natura eccezionale e se ne deve fornire l'interpreta-

zione strettamente restrittiva (Corte di cassazione, Sezioni unite, 22 gennaio 2009, n. 1576; 25 febbraio 2008, n. 4753).

4.3. *Valutazione conclusiva sul primo motivo d'impugnazione*

In conclusione, il primo motivo è infondato.

5. *Il secondo motivo d'impugnazione*

5.1. *La censura proposta con il secondo motivo d'impugnazione*

5.1.1. *La rubrica del secondo motivo d'impugnazione*

Il secondo motivo d'impugnazione è posto sotto la seguente rubrica: <<Art. 360 n. 5 c.p.c.: contraddittorietà della motivazione della sentenza con tiguardo alla mancata concessione dei benefici previsti dal comma 2 dell'art. 6, D.Lgs. 472/1997 e dell'art. 8 del D.Lgs. 546/1992>>.

5.1.2. *La motivazione addotta a sostegno del secondo motivo d'impugnazione*

Il ricorrente Comitato riferisce, anzitutto, che <<nel costituirsi davanti alla Commissione Tributaria Regionale ... avanzava la richiesta di applicazione ... dei benefici previsti dal comma 2 dell'art. 6, D.Lgs. 472/1997 e dall'art. 8 del D.Lgs. 546/1992, attesa la sussistenza di tutte le condizioni per affermare l'obiettiva situazione di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma>>, perché <<sia la formulazione dell'art. 6 del D.P.R. 601/1973, che il riconoscimento del Comitato quale ente pubblico non commerciale avente tra i propri rappresentati soggetti di pubblico interesse, hanno indotto lo stesso a ritenere la norma applicabile alla fattispecie impositiva, senza colpa o dolo alcuno. / La Commissione Tributaria Regionale, con l'impugnata sentenza, ha rigettato la domanda di disapplicazione delle sanzioni ritenendo la norma agevolativa invocata "sufficientemente chiara". / Tale motivazione non è assolutamente condivisibile e risulta del

tutto contraddittoria, laddove si considera che il precedente grado di giudizio si era conclusa con una pronuncia di contenuto opposto e che agli atti del giudizio risultavano prodotte altre sentenze che avevano statuito l'applicabilità al ricorrente Comitato della più volte citata norma agevolativa>>.

5.1.3. *Il quesito di diritto formulato a conclusione del secondo motivo d'impugnazione e la norma di diritto indicata dal ricorrente*

A conclusione del secondo motivo d'impugnazione il Comitato formula il seguente quesito di diritto: <<Dica la Ecc.ma Corte se la sussistenza di pronunce della Commissione Tributaria Provinciale e della Commissione Tributaria Regionale che statuivano l'applicabilità dell'art. 6 del D.P.R. 601/73 al ricorrente Comitato, costituiscano valido motivo per procedere alla disapplicazione delle sanzioni ex comma 2 dell'art. 6, D.Lgs. 472/1997 e dall'art. 8 del D.Lgs. 546/1992>>.

In sostanza, il Comitato ricorrente, ai sensi dell'art. 360.1, n. 4, cpc, indica, come norma su cui si fonda il motivo d'impugnazione, quella secondo cui <<la sanzione amministrativa tributaria non è irrogata, in quanto l'art. 6 DPR 29 settembre 1973, n. 601, si trova in una situazione di incertezza normativa oggettiva>>.

5.2. *La valutazione della Corte del secondo motivo d'impugnazione*

Il motivo è inammissibile per mancanza di specificità, perché non basta affermare, come fa il ricorrente, che <<si ritiene ... che sussistano tutte le condizioni per affermare l'obiettiva situazione di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma>> o che "è generica la formulazione dell'art. 6 DPR 29 settembre 1973, n. 601". Infatti, al fine dell'ammissibilità del motivo, è necessario che, in conformità alla giurisprudenza di questa Corte, si indichino nell'impugnazione i fatti indice della situazione giu-

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

ridica di incertezza e si descriva come risultato di interpretazioni normative metodicamente corrette e storicamente date l'inevitabile coesistenza di almeno due norme giuridiche tra loro incompatibili (Corte di cassazione: 28 novembre 2007, n. 24670; 21 marzo 2008, n. 7765).

7.1. *Sul ricorso*

Sulla base delle precedenti considerazioni il ricorso dev'essere rigettato.

7.2. *Sulle spese processuali*

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo.

PQM

la Corte rigetta il ricorso e condanna il Comitato ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al giudizio di cassazione per € 4.200,00 (quattromiladuecento), di cui € 4.000,00 (quattromila) per onorari, oltre agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 19 novembre 2009.

Il relatore ed estensore

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 18 FEB. 2010
CANCELLIERE B/3
Laura Mauriello

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

CANCELLIERE B/3
Laura Mauriello