CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 3-12-2010 N° 24572

Rivalutazione dei beni ex Legge 413/91 – versamento imposta sostitutiva – società cooperativa – esenzione da IRPEG – esenzione dall'imposta sostitutiva

24572 10

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL ...
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

TRIBUTI

IRPEG/ILOR: esenzioni; enti mutualistici

R.G.N. 3622/2006

Cron. 24572

Rep.

Ud. 22/09/2010

PU

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DONATO PLENTEDA - Presidente -

Dott. SALVATORE BOGNANNI - Consigliere -

Dott. GIOVANNI CARLEO - Consigliere -

Dott. CARLO PARMEGGIANI - Rel. Consigliere -

Dott. EUGENIA MARIGLIANO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 3622-2006 proposto da:

MINISTERO DELL' ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

2010

- ***ricorrenti*** -

2254

contro

[redacted]SCARL;

- ***intimato*** -

avverso la sentenza n. 28/2004 della COMM.TRIB.REG. di

XXXXXXX depositata il 06/12/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22/09/2010 dal Consigliere Dott. CARLO PARMEGGIANI;

udito per il ricorrente l'Avvocato XXXXXXXXXXX, che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ENNIO ATTILIO SEPE, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Società [redacted] soc. coop. a r.l. nell'anno 1991 versava l'imposta sostitutiva di IRPEG ed ILOR sull'importo della rivalutazione obbligatoria dei beni iscritti in bilancio, in forza di quanto disposto dagli artt. 24 e 25 L. 30-12-1991, n. 413.
Successivamente faceva istanza di rimborso delle somme versate, sostenendo che in quanto società cooperativa rispondente ai requisiti di mutualità di cui all'art. 14 DPR 601/73, ai sensi di tale normativa e dell'art. 12 L. 16-12-1977,era esente da IRPEG ed ILOR avendo destinato in applicazione di tale disposto di legge a riserva indivisibile il plusvalore emerso a seguito della rivalutazione obbligatoria, e pertanto era esente anche dalla imposta sostitutiva.
Formatosi il silenzio-rifiuto, proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di [redacted], che lo accoglieva, disponendo il rimborso.
Proponeva appello la Agenzia delle Entrate di Bologna, e la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, con sentenza n. 28/16/04, in data 15-11-2004, depositata il 6-121-2004, lo respingeva, confermando la decisione impugnata.
Avverso la sentenza propongono ricorso per Cassazione il Ministero della Economia e delle Finanze e la Agenzia delle Entrate, con un motivo.
La società intimata non svolge attività difensiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente, va rilevata la inammissibilità del ricorso proposto dal Ministero della Economia e della Finanze: nel caso di specie al giudizio innanzi la Commissione Regionale ha partecipato l'ufficio periferico di Bologna della Agenzia delle Entrate, successore a titolo particolare del Ministero, ed il contraddittorio è stato accettato dal contribuente senza sollevare alcuna eccezione sulla mancata partecipazione del Ministero, che così risulta, come costantemente ha rilevato la giurisprudenza di questa Corte, (*ex plurimis* v. Cass. n. 3557/2005) estromesso implicitamente dal giudizio, con la conseguenza che la legittimazione a proporre ricorso per cassazione sussisteva unicamente in capo alla Agenzia.
Nulla per le spese, non avendo la intimata svolto attività difensiva.

Con l'unico motivo, la Agenzia deduce violazione e falsa applicazione degli artt. da 24 a 27 della L. n. 413 del 1991, in relazione agli artt. 12 della L. n. 904 del 1977, e 9, comma 1, lett.c) della medesima L. 413/91; vizio di motivazione (art. 360, nn. 3 e 5 c.p.c.).
Sostiene che la Commissione Regionale ha errato nel ritenere che la Cooperativa in oggetto, che è compresa nel novero di quelle che presentano il requisito della mutualità, e pertanto fiscalmente agevolata ai sensi del titolo III del DPR 601 del 1973, avendo destinato a riserva indivisibile il plusvalore emerso a seguito della rivalutazione obbligatoria, ai sensi dell'art. 12 della L. 16-12-1977, n. 904, in forza del quale questo non costituiva reddito imponibile e pertanto non era sottoposto a tassazione, era esente dalla imposta sostitutiva sulla rivalutazione obbligatoria dei beni iscritti in bilancio di cui agli artt. 24 e 25 della L. 30-12-1991, n. 413, in quanto il regime fiscale di favore delle cooperative doveva ritenersi prevalente su tale ultima disposizione.
Ad avviso della Agenzia, al contrario, la L. n. 413 del 1991, nella parte in cui imponeva la rivalutazione dei beni esistenti alla data della chiusura dell'esercizio 1990, la destinazione dell'eventuale saldo attivo al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla stessa legge, ed il pagamento di una imposta sostitutiva dell'IRPEG, IRPEF ed ILOR nella misura del 16% sull'incremento di valore, era applicabile anche a tutte le cooperative, senza eccezioni, per espressa menzione del legislatore; ed in ogni caso il sistema normativo da questa delineato, per il carattere di specialità e straordinarietà che lo contraddistingueva, era prevalente sulla normativa agevolata a favore degli enti di cooperazione dotati del requisito della mutualità di cui alle disposizioni citate dalla Commissione.
Conclude pertanto per la cassazione della sentenza.
Il motivo è fondato.
Questa Corte si è già espressa sul punto non solo con la sentenza n. 1759 del 2003 citata dalla Agenzia ricorrente, ma altresì con la conforme sentenza n. 18818 del 2006, sì da ritenere consolidato il principio giurisprudenziale adottato.
Si è in primo luogo osservato che la legge (art. 24 L. 413/91) indica espressamente le cooperative tra gli enti destinatari dell'obbligo di procedere alla rivalutazione dei beni immobili acquisiti entro la data di chiusura dell'esercizio 1990, ed al pagamento della imposta sostitutiva, e

contestualmente non cita le medesime tra i soggetti esentati, specificamente indicati nella stessa disposizione.
Tale dato di per sé indica chiaramente che il legislatore ha inteso assoggettare tutte le cooperative, ivi comprese quelle ispirate al principio di mutualità, per cui godono un trattamento fiscale ordinario di favore, al tributo in questione, e ciò su base testuale (può ricordarsi il brocardo " ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus").
Né sussistono valide o comunque attendibili ragioni per ammettere la possibilità che il sistema agevolativo a favore delle cooperative interferisca con la applicabilità del tributo in questione.
Certamente non ha questo valore il principale, se non l'unico argomento citato nella sentenza impugnata, secondo cui il plusvalore derivante dalla rivalutazione di cui alla legge citata non potrebbe essere tassato in forza del disposto di cui all'art. 12 della L. 904 del 1977, secondo cui le somme desinate a riserve indivisibili non costituiscono per le cooperative reddito imponibile.
Infatti, l'art. 26 comma 1 della L. 413/91 menziona espressamente le modalità di appostamento delle somme risultanti dalla rivalutazione, prescrivendo la imputazione al capitale sociale o l'accantonamento in apposita riserva costituita in forza della stessa disposizione di legge con divieto di ogni diversa utilizzazione.
Ciò esclude in radice la applicabilità del citato art. 12 L. n. 904/1977, stante la obbligatorietà del sistema di appostamento delineato dalla normativa posteriore.
L'assunto del giudice di appello si fonda, più in generale, sul presupposto non motivato, ma dato per assodato, che il sistema agevolato a favore delle cooperative non sia modificabile da leggi posteriori, il che ovviamente non corrisponde al vero.
Nel caso in questione, a parte il decisivo dato testuale, di cui si è detto, le disposizioni di cui alla legge del 1991 hanno un carattere di " specialità, specificità, onnicomprensività ed anche " straordinarietà" (essendo collegate a presupposti cronologici irripetibili, ovvero ai beni esistenti alla chiusura dell'esercizio 1990) che le rendono secondo i principi generali derogative rispetto al sistema di favore delineato nei confronti delle cooperative dalla legislazione preesistente (v. Cass. sopra citate).
Né può esplicare rilievo, anche teorico, la esenzione da IRPEG ed ILOR vigente in via ordinaria, , in quanto il beneficio non necessariamente è estensibile alle imposte sostitutive (si è citato in proposito la ritenuta

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI [illegible]
N. [illegible]
MATERIA TRIBUTARIA

fiscale sui depositi bancari, dovuta ai sensi dell'art. 14 l. n. 28 del 1999 anche dai soggetti esclusi dall'IRPEG) e tanto più con riferimento ad un tributo di natura eccezionale e disposto " una tantum" quale quello considerato.
Il ricorso deve quindi essere accolto e la sentenza impugnata cassata.
Non essendo necessarie ulteriori indagini di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con reiezione del ricorso introduttivo della contribuente.
Le spese di questa fase di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.
Si compensano le spese dei precedenti gradi di merito per la novità della questione al tempo della proposizione del ricorso.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso del Ministero; accoglie il ricorso della Agenzia, cassa la sentenza impugnata, e, decidendo nel merito, respinge l'originario ricorso della contribuente. Condanna la contribuente alle spese di questa fase di legittimità, che liquida in euro 3.500, di cui euro 200 per esborsi, oltre spese generali ed accessori di legge, e compensa le spese dei gradi di merito.
Così deciso in Roma, il 22 settembre 2010.

Il Presidente

Il consigliere est.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 3 DIC 2010
IL CANCELLIERE
Marcello Barelli

IL CANCELLIERE
Marcello Barelli