Ordinanza del 18/02/2021 n. 4363 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
RILEVATO

che:

La (XXXXX) Soc. Coop. per azioni e' societa' cooperativa di garanzia collettiva fidi (Confidi), avente per oggetto della sua attivita' il rilascio di garanzie fideiussorie a favore delle imprese proprie socie. Esponeva di essere, sotto il profilo soggettivo, soggetto passivo d'imposta in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), articolo 87, comma 1, lettera a), nella sua formulazione applicabile ratione temporis, e che oggettivamente l'attivita' svolta comportava che i proventi percepiti, compresi i corrispettivi per le prestazioni di garanzia rese (escluse da IVA) concorrevano a formare il reddito d'impresa soggetto allora ad IRPEG, previa presentazione della dovuta dichiarazione dei redditi, recante il calcolo delle imposte dovute, e che pertanto gli interessi attivi percepiti, quale Confidi, erano soggetti a ritenuta a titolo di acconto ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 26, comma 4.

Precisava quindi di non godere di alcuna esenzione da imposta, ma di godere della sola facolta' di sospendere la tassazione degli utili destinati in tutto o in parte alle riserve indivisibili, ai sensi della L. 16 dicembre 1977, n. 904, articolo 12, a condizione che fosse esclusa la possibilita' di distribuire le somme destinate alle riserve indivisibili tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che al suo scioglimento.

Avendo quindi la societa' registrato per l'anno 1997, rispetto all'IRPEG dovuta, per effetto delle ritenute alla fonte subite sugli interessi attivi percepiti, qualificate a titolo di acconto, un credito di lire 116.991.000, pari ad Euro 60.420,81, formulo' istanza di rimborso sulla quale, riscontrando istanza ulteriore di sollecito, l'Amministrazione finanziaria emise formale diniego di rimborso.

Detto provvedimento fu impugnato dalla societa' dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Cagliari, che respinse il ricorso.

Avverso la pronuncia di primo grado la contribuente propose appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Sardegna che, ugualmente, con sentenza n. 16/1/2016, depositata il 21 gennaio 2016, non notificata, rigetto' il gravame.

Avverso la sentenza della CTR, in relazione a quanto in questa sede ancora rileva, la societa' ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La controversia e' stata rimessa alla sezione ordinaria con ordinanza della sezione 6-5, che ha ritenuto, all'esito di memoria depositata da parte ricorrente, non sussistere i presupposti per la definizione del giudizio ex articolo 375 c.p.c.

Parte ricorrente ha, in prossimita' dell'adunanza camerale fissata dinanzi alla sezione ordinaria su istanza di sollecita trattazione, depositato memoria con costituzione di nuovo difensore, giusta procura speciale depositata in atti, in sostituzione dell'originario difensore deceduto.

CONSIDERATO

che:

1. Con l'unico motivo di ricorso la ricorrente denuncia violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26, comma 4, quanto alla natura delle ritenute alla fonte operate sugli interessi attivi dei Confidi in presenza di somme accantonate alle riserve indivisibili in sospensione d'imposta, per effetto della previsione di cui alla L. n. 904 del 1977, articolo 12, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1. Lamentando anche un comportamento contraddittorio dell'Amministrazione finanziaria, che, in assenza di modifiche della normativa vigente, ne aveva dato applicazioni difformi, qualificando dette ritenute alla fonte subite come di acconto, tanto per alcune annualita' pregresse (dal 1990 al 1993), quanto per altre successive (2000-2002), riconoscendo quindi il diritto al rimborso, viceversa attribuendo ad esse, per l'annualita' oggetto della presente controversia, natura di ritenuta d'imposta, con conseguente diniego di rimborso, la ricorrente ha censurato come erronea in diritto la statuizione della CTR della Sardegna, che, nel confermare la sentenza di primo grado impugnata, ha fatto proprio l'indirizzo espresso da Cass. sez. 5, 14 marzo 2012, n. 4021.

1.2. Detta pronuncia ha affermato che "(i)n tema di imposte sui redditi, le cooperative di garanzia, pur non esercenti un'attivita' commerciale, sono soggette ad IRPEG Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 ex articolo 87, comma 1, lettera a) e b) (vigente "ratione temporis"), ma, nel contempo, godono del beneficio concesso dalla L. 16 dicembre 1977, n. 904, articolo 12, in virtu' del quale le somme destinate a riserve indivisibili non concorrono a formare il reddito imponibile, a condizione che sia esclusa la possibilita' di distribuzione tra i soci. Peraltro, dovendo farsi applicazione del principio in forza del quale la qualificazione delle ritenute si opera sulla base del criterio oggettivo del regime cui e' sottoposto il reddito e non di quello soggettivo connesso alla qualita' del percettore degli utili, si tratta di una vera e propria esenzione di quel reddito dall'imposizione ai fini IRPEG, e, pertanto, le ritenute operate sui redditi destinati a riserve indivisibili vanno considerate effettuate a titolo di imposta e non possono dare luogo a diritto al rimborso".

2. In primo luogo deve ritenersi infondata l'eccezione formulata dalla difesa erariale d'inammissibilita' dell'avverso ricorso per carenza di specificita' in relazione al disposto dell'articolo 360 bis c.p.c.

Invero - ne' d'altronde avrebbe potuto ipotizzarsi il contrario, atteso che la sentenza in questa sede impugnata si basa proprio su recente conforme giurisprudenza in materia di questa Corte - il ricorso della societa' ricorrente da' espressamente atto di siffatto orientamento, non solo sottoponendolo a serrata critica, ma rilevando come lo stesso abbia in realta' segnato un mutamento rispetto a precedente indirizzo della stessa sezione tributaria di questa Corte (del quale, nella pronuncia espressamente citata dalla sentenza della CTR, non vi e' traccia), per la cui riaffermazione sono stati offerti argomenti che il collegio ritiene che debbano essere condivisi.

3. Giova premettere che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26, comma 2, per quanto qui interessa, prevede che le poste italiane e le banche devono operare una ritenuta, la cui aliquota e' stata oggetto nel tempo di plurime variazioni, con obbligo di rivalsa, sugli interessi e altri proventi corrisposti ai titolari di conti correnti e di depositi, anche se rappresentati da certificati.

Il comma 4 dello stesso articolo, nella formulazione applicabile ratione temporis, stabilisce che le ritenute previste nei commi precedenti sono applicate a titolo di acconto, tra l'altro, nei confronti di (lettera c): societa' ed enti di cui al TUIR, articolo 87, lettera a) e b).

3.1. Detta norma (nel testo ante 2004, applicabile, ratione temporis, alla presente controversia), alla lettera a), individua, tra gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, le societa' per azioni e in accomandita per azioni, le societa' cooperative e le societa' di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato.

3.2. La L. 16 dicembre 1977, n. 904, articolo 12, testualmente dispone che "(f)ermo restando quanto disposto nel titolo III", recante agevolazioni per la cooperazione, "del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni ed integrazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile delle societa' cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilita' di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento".

3.3. Infine la L. 18 febbraio 1999, n. 28, articolo 3, comma 1, ha stabilito che "(l)a disposizione della L. n. 904 del 1977, articolo 12, comma 1, riguardante l'esclusione delle somme destinate a riserve indivisibili dal reddito imponibile delle societa' cooperative e dei loro consorzi, deve intendersi nel senso che l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdita e' consentita e non comporta la decadenza dai benefici fiscali, sempre che non dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite".

4. In tale cornice normativa di riferimento la citata Cass. n. 4021/12 (si veda anche Cass. sez. 5, 21 marzo 2012, n. 4509), premesso che le cooperative di garanzia, al pari delle altre societa' cooperative, fruiscono del beneficio concesso dalla L. n. 904 del 1977, articolo 12, ha ritenuto - dovendosi fare applicazione del principio in forza del quale la qualificazione delle ritenute ai fini IRPEG va operata sulla base del criterio oggettivo cui e' sottoposto il reddito e non di quello soggettivo connesso alla natura di soggetto esente, o meno, rivestita dal contribuente - che la disposizione di cui alla L. n. 904 del 1977, articolo 12, succitato abbia introdotto "una vera e propria forma di esenzione oggettiva del reddito in parola dall'imposizione IRPEG, con la

conseguenza che le ritenute operate sui redditi destinati a riserve indivisibili vanno considerate effettuate a titolo di imposta, e non possono dare luogo, pertanto, a diritto al rimborso".

Nel contesto espositivo della pronuncia in esame, il cui principio di diritto la sentenza della CTR ha posto a base della propria decisione sfavorevole alla Confidi, si fa anche riferimento, quanto alla qualificazione della ritenuta in termini di "imposta secca", laddove il reddito non sia assoggettato ad IRPEG, a talune pronunce pregresse di questa Corte di legittimita', tra le quali Cass. 1563/07; 13572/07; Cass. n. 4412/10.

5. Il collegio ritiene che debba essere riaffermato in materia l'indirizzo, costantemente in precedenza espresso in materia da questa Corte, nella cornice normativa sopra delineata e riferita al TUIR ante 2004, secondo cui "(l)e societa' cooperative di garanzia, pur esercitando un'attivita' che non e' considerata "commerciale" ai fini delle imposte sul reddito (Decreto del Presidente della Repubblica n. 598 del 1973, articolo 20, comma 3; Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 135) e dell'IVA (Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 4, comma 5, seconda parte), sono ricomprese tra gli enti assoggettati ad IRPEG a norma del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, articolo 2, comma 1, lettera a), cui corrisponde (...) il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 87, comma 1, lettera a), e pertanto le ritenute operate nei loro confronti sugli interessi bancari percepiti, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 26, comma 2, sono da ritenere a titolo di acconto e non a titolo d'imposta, dato l'inequivoco tenore del comma 4 di tale articolo" (cfr., tra le molte, Cass. sez. 1, 12 maggio 1997, n. 4107; Cass. sez. 5, 8 maggio 2000, n. 5786; Cass. sez. 5, 18 novembre 2000, n. 14915; Cass. sez. 5, 14 marzo 2001, n. 3720; Cass. sez. 5, 14 marzo 2001, n. 3725; Cass. sez. 5, 22 novembre 2001, n. 14744; Cass. sez. 5, 13 agosto 2004, n. 15381).

5.1. La succitata Cass. n. 4021/12 non risulta condivisibile laddove, omettendo, nell'esegesi della L. n. 904 del 1977, articolo 12, comma 1, quale poi oggetto d'interpretazione autentica da parte della L. n. 28 del 1999, articolo 3, comma 1, innanzi trascritto, di attribuire il dovuto rilievo alla clausola di salvezza delle disposizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 27 settembre 1973, n. 601, titolo III, equipara quello che risulta essere, a determinate condizioni, un beneficio fiscale (la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle societa' cooperative e dei loro consorzi delle somme - nel caso di specie gli interessi attivi percepiti da Confidi - destinate alle riserve indivisibili, per le quali sia esclusa la possibilita' di distribuzione tra i soci sotto qualsiasi forma), ad una vera e propria esenzione oggettiva da imposta.

5.2. Cio', proprio per effetto della ricordata clausola di salvezza, e' vero limitatamente alle cooperative che godono di un vero e proprio regime di esenzione dall'imposta IRPEG, come, ad esempio, ai sensi del citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, articolo 10, le cooperative agricole e di pesca (si noti come Cass. sez. 5, 24 gennaio 2007, n. 1563, pur citata da Cass. n. 4021/12 a sostegno dell'orientamento assunto, sia stata resa in fattispecie riferita appunto a cooperativa agricola).

5.3. Tale regime non e' peraltro riferibile alle cooperative di garanzia, come confermato anche da Cass. sez. 5, 11 giugno 2007, n. 13572 e da Cass. sez. 5, 24 febbraio 2010, n. 4412, quantunque pur esse richiamate da Cass. n. 4021/12, in quanto, pur non svolgendo attivita' commerciale,

sono espressamente considerate, dal ricordato TUIR, articolo 87, comma 1, lettera a), nella sua formulazione applicabile ratione temporis, tra gli enti assoggettati ad IRPEG, come tali tenuti alla dichiarazione annuale dei redditi ai fini di detta imposta; di modo che, escluso che detto reddito sia in esenzione da imposta, la ritenuta praticata sugli interessi attivi, purche' destinati alle riserve indivisibili, dovra' ritenersi sempre operata in acconto, dovendosene valutare la congruita' in sede di consuntivo, potendo generare, all'esito dell'esercizio di riferimento, o un ulteriore debito d'imposta o, qualora le ritenute operate risultino eccedenti l'imposta dovuta dal contribuente, un credito d'imposta con conseguente diritto al rimborso.

5.4. Laddove invece si ritenesse, diversamente da quanto desumibile dal dato normativo di cui al menzionato Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26, comma 4, che le ritenute subite dalla Confidi siano ritenute d'imposta, dovrebbe addivenirsi alla conclusione che la natura della ritenuta, come d'imposta, dipenda in concreto dal risultato economico raggiunto, l'esenzione giustificandosi per l'effetto che l'ente abbia chiuso il bilancio in pareggio o in perdita, in tal modo venendo meno la base imponibile di commisurazione dell'imposta, pur permanendo in capo a Confidi la qualifica di soggetto passivo d'imposta.

5.5. Si tratta di conclusione che, con ogni evidenza, non pare potersi fondatamente sostenere.

6. Di non secondario rilievo, nel quadro della problematica in esame, risulta anche la posizione espressa dalla stessa Amministrazione finanziaria nei propri documenti di prassi, che si e' espressa favorevolmente in ordine alla tesi esposta dalle parti private.

6.1. Gia' la Circolare del Ministero delle Finanze 20 maggio 1995, n. 150, qualificava come ritenute d'imposta le sole ritenute sugli interessi attivi delle cooperative risultanti in regime di esenzione d'imposta, ai sensi del succitato Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, articolo 10.

6.2. Con la risoluzione 18 dicembre 2003, n. 228/E, l'Agenzia delle Entrate - con riferimento a fattispecie relativa al regime giuridico delle ritenute subite sugli interessi di conto corrente bancario dalle cooperative agricole alle quali, per effetto del Decreto Legge 15 aprile 2002, n. 63, articolo 6, comma 4, convertito, con modificazioni, nella L. 15 giugno 2002, n. 112, non si applicava, per i due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2001, l'esenzione dall'IRPEG, recata dal succitato Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, articolo 10 - si espresse nel senso che le cooperative agricole assoggettate al regime transitorio di cui al Decreto Legge n. 63 del 2002, articolo 6, in quanto non sono destinatarie dell'esenzione d'imposta di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, articolo 10, non sono riconducibili tra i "soggetti esenti" di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26, comma 4, con la conseguenza che, dovendo ad esse attribuirsi, nel periodo transitorio sopra richiamato, la natura di soggetto passivo d'imposta TUIR ex articolo 87, comma 1, lettera a), nella sua formulazione applicabile ratione temporis, le ritenute subite nel detto periodo di riferimento sugli interessi di conto corrente bancario dovessero intendersi effettuate a titolo d'acconto.

6.3. Infine, appare utile menzionare la consulenza giuridica 18 febbraio 2013, n. 954-55/2012, resa dall'Agenzia delle Entrate in risposta a quesito espresso dalla Associazione delle Federazioni

dei Confidi italiani, proprio in ordine alla qualificazione delle ritenute previste dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 26, sugli interessi dei conti correnti e depositi bancari e postali corrisposti ai Confidi.

6.3.1. La difesa erariale ha eccepito l'irrilevanza del riferimento, operato da parte ricorrente, a detto documento di prassi, essendo stato reso il parere ivi espresso in un mutato contesto normativo, seguito all'entrata in vigore del Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, come convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, che, all'articolo 13, ha dettato disposizioni in tema di "(d)isciplina dell'attivita' di garanzia collettiva dei fidi".

6.3.2. Sennonche' la relativa disposizione, che mira a ricondurre ad una disciplina sostanzialmente unitaria disposizioni dapprima inserite in una variegata cornice normativa, non pare apportare sostanziali novita' quanto alla fruizione dei benefici ed alla qualificazione di detti enti secondo la normativa previgente come soggetti passivi d'imposta.

6.3.3. In particolare, il citato articolo 13, comma 44, stabilisce che "(i) confidi fruiscono di tutti i benefici previsti dalla legislazione vigente a favore dei consorzi e delle cooperative di garanzia collettiva fidi: i requisiti soggettivi ivi stabiliti si considerano soddisfatti con il rispetto di quelli previsti dal presente articolo". Ed ancora, il medesimo succitato articolo 13, comma 45, stabilisce che "(a)i fini delle imposte sui redditi i confidi, comunque costituiti, si considerano enti commerciali".

6.4. Non pare dunque potersi disconoscere una sostanziale continuita' con la normativa di riferimento applicabile ratione temporis quale sopra esaminata nel senso che i benefici di cui alla L. n. 904 del 1977, articolo 12, comma 1, debbano essere riferiti ad enti, quali i confidi, che risultano soggetti passivi d'imposta.

6.5. Pertanto, il parere espresso dall'Amministrazione finanziaria su sollecitazione dell'Associazione delle Federazioni dei Confidi Italiani, che ritiene di riaffermare - pur nella consapevolezza dell'indirizzo manifestato dalle due pronunce del 2012 di questa Corte innanzi citate - la qualificazione in termini di ritenuta d'acconto alla ritenuta alla fonte prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26, sugli interessi e sui proventi derivanti dai conti correnti bancari e postali corrisposti ai Confidi - appare di non secondario rilievo nella decisione della controversia in esame. Decisione che - anche con riferimento all'impatto che detto documento di prassi puo' avere ragionevolmente sortito quale argine ad un nuovo contenzioso di tipo seriale tra gli uffici finanziari e le societa' cooperative collettive di garanzia fidi - si ritiene dunque, alla stregua delle argomentazioni sopra espresse, poter essere assunta da questa sezione tributaria in conformita' all'orientamento pregresso, solo isolatamente contraddetto delle due pressoche' coeve pronunce del 2012 sopra citate.

7. Il ricorso va pertanto accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata ed affermazione del seguente principio di diritto: "Le societa' cooperative di garanzia sono ricomprese tra gli enti assoggettati ad IRPEG prima e ad IRES poi; pertanto le ritenute operate nei loro confronti sugli interessi bancari percepiti, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 26, comma 2, sono da ritenere a titolo di acconto e non a titolo d'imposta, dato il tenore non equivoco del comma 4 di tale articolo".

8. Non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, investendo la controversia unicamente questione di diritto risolta nei termini sopra esposti, la causa puo' dunque essere decisa nel merito, ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., comma 2, u.p., con accoglimento dell'originario ricorso della societa' cooperativa di garanzia fidi (XXXXX).

9. In considerazione del contrasto rilevato nella giurisprudenza in materia della sezione tributaria di questa Corte, possono essere compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente.

Dichiara compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza