Sentenza del 07/02/2018 n. 2902 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. A seguito di verifica fiscale a carattere generale, i funzionari dell'Ufficio di Palermo (XXXXX) dell'Agenzia delle entrate redigevano, in relazione all'anno d'imposta 1995, processo verbale di constatazione nei confronti dell'Istituto Regionale per il Credito alla Cooperazione (I.R.C.A.C.), ente pubblico istituito con L.R. Sicilia 7 febbraio 1963, n. 12, allo "scopo di promuovere, incrementare, potenziare la cooperazione in Sicilia" mediante "esercizio del credito a favore delle società cooperative e loro consorzi". L'art. 3 legge suddetta prevede che "i mezzi per l'esercizio dell'attività dell'Istituto sono apportati dalla Regione siciliana e sono rappresentati: da un patrimonio; da un fondo di rotazione, da un fondo di garanzia, da un fondo per cauzioni e fideiussioni"; il successivo art. 5 stabilisce che l'I.R.C.A.C. utilizza "fondi speciali di credito e di servizio a favore delle cooperative e loro consorzi, in forza di leggi nazionali e regionali, istituendo gestioni separate".

I verbalizzanti rilevavano che i risultati della gestione di tutti i predetti fondi erano confluiti nella contabilità generale dell'I.R.C.A.C., influenzando il conto economico ed incidendo sul trattamento fiscale del reddito di esercizio, e ciò in contrasto con la normativa civilistica e tributaria per l'indebita commistione tra la contabilità generale dell'Istituto e la gestione dei fondi anzidetti, amministrati per conto della Regione Sicilia e del tutto distinti dalle dotazioni patrimoniali dell'I.R.C.A.C. Conseguentemente, rideterminavano il reddito imponibile, depurando il conto economico e la dichiarazione dei redditi delle voci e delle variazioni attinenti ai fondi amministrati per conto della Regione Sicilia e contestavano al contribuente l'indebita detrazione di ritenute per Lire 25.071.485.000, rilevando che detto importo corrispondeva alle ritenute effettuate dagli istituti di credito sugli interessi attivi maturati sulle giacenze di cassa di tutti i fondi regionali gestiti dall'I.R.C.A.C., sicchè tali ritenute non rappresentavano "ritenute d'acconto subite dall'I.R.C.A.C., ma ritenute a titolo d'imposta su somme rientranti nella titolarità della Regione Sicilia. Conseguentemente, esse non potevano essere rilevate in contabilità dall'I.R.C.A.C., come credito verso l'erario e non potevano essere esposte in dichiarazione dei redditi come ritenute d'acconto subite".

2. In adesione ai rilievi dei verbalizzanti, l'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento a carico dell'Istituto con il quale, in relazione all'anno d'imposta 1995, determinava la maggiore imposta dovuta disconoscendo la detraibilità delle ritenute indicate in dichiarazione.

3. Nei confronti di tale atto impositivo, l'I.R.C.A.C. proponeva ricorso dinanzi alla C.T.P. di Palermo, che lo accoglieva.

4. La decisione di primo grado era confermata dalla C.T.R. della Sicilia, con sentenza n. 62/14/09, depositata il 15 maggio 2009.

Rilevava il giudice di appello: "L'elemento determinante (...) è costituito dalla titolarità dei fondi oggetto della produzione di imponibile e della conseguente imposizione; non vi è dubbio che la titolarità riguarda esclusivamente l'Istituto e non la Regione per i vari elementi indicati negli scritti difensivi e nella copiosa produzione, inerenti la tipologia legislativa e dispositiva che non prevedeva in nessuno dei casi riguardanti l'Istituto l'obbligo della rendicontazione nei confronti della Regione, che entrava nella vicenda solo per avere fornito la provvista alla costituzione dei fondi stessi: tale distintivo elemento veniva accompagnato e confortato dalla non trascurabile titolarità dei conti correnti sui quali erano presenti le somme relative ai singoli fondi sulle quali poi veniva operata la ritenuta d'acconto intestato all'I.R.C.A.C., in entrambi i rapporti come unica titolare".

5. Avverso la suddetta pronuncia l'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione, sulla base di tre motivi.

6. Resiste con controricorso l'I.R.C.A.C., che ha depositato successiva memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, denunciando violazione e falsa applicazione di molteplici disposizioni di legge, formula il seguente quesito di diritto: "Dica l'Ecc.ma Corte se - in base alla legislazione regionale che disciplina le finalità ed il funzionamento dell'I.R.C.A.C. si deve escludere che i fondi amministrati da tale Istituto in base agli appositi finanziamenti regionali appartenessero al proprio patrimonio e che i risultati della loro gestione potessero confluire nel bilancio di esercizio dell'anno 1995 e nella dichiarazione dei redditi presentata per lo stesso esercizio, di guisa che, contrariamente a quanto ritenuto dalla C.T.R. di Palermo nell'impugnata sentenza, si deve ritenere legittimo l'avviso di accertamento impugnato, con cui l'Ufficio impositore ha rideterminato il reddito imponibile escludendo dalla dichiarazione presentata dalla parte gli elementi reddituali afferenti alla gestione dei predetti fondi".

2. Con il terzo motivo la ricorrente, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, denuncia vizio motivazionale su fatti controversi e decisivi, formulando il seguente momento di sintesi: "la motivazione della sentenza impugnata è insufficiente ed illogica, poichè si fonda sull'unica circostanza (di per sè inidonea a definire la controversia) che l'I.R.C.A.C. non fosse obbligata a fornire uno specifico rendiconto sulla gestione dei fondi amministrati, e perchè omette di verificare se le conclusioni relative all'appartenenza dei predetti fondi fossero compatibili con il quadro normativo e con le affermazioni contenute nelle difese svolte dallo stesso contribuente nel proprio ricorso introduttivo".

3. I due motivi di ricorso, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono fondati.

4. Vanno, anzitutto, disattese le eccezioni di inammissibilità formulate dal contribuente con il controricorso.

Le censure articolate dalla ricorrente con il primo motivo, invero, risultano conformi al dettato dell'art. 360 c.p.c., n. 3 nonchè dell'art. 366 c.p.c., n. 4, risolvendosi in specifiche argomentazioni di diritto che consentono agevolmente di individuare il contrasto tra le affermazioni contenute nella sentenza impugnata e le norme regolatrici della fattispecie dedotta in giudizio.

Inoltre, dal tenore del quesito di diritto formulato dalla ricorrente, sopra trascritto, si evince con tutta evidenza come lo stesso si palesi idoneo ad integrare il punto di congiunzione tra l'enunciazione del principio giuridico generale richiamato e la soluzione del caso specifico.

Va, infine, ritenuto ammissibile anche il terzo motivo di ricorso, in quanto rivolto a censurare la correttezza giuridica e la coerenza logica delle argomentazioni svolte dal giudice del merito.

5. L'Istituto Regionale per il Credito alla Cooperazione (I.R.C.A.C.), persona giuridica di diritto pubblico, è stato istituito con L.R. Sicilia 7 febbraio 1963, n. 12, "per l'esercizio del credito a favore delle società cooperative e loro consorzi". La L.R. n. 12 del 1963, art. 3 prevede che "i mezzi per l'esercizio dell'attività dell'Istituto sono apportati dalla Regione siciliana e sono rappresentati: da un patrimonio; da un fondo di rotazione, da un fondo di garanzia, da un fondo per cauzioni e fideiussioni", mentre il successivo art. 5 stabilisce che l'I.R.C.A.C. utilizza "fondi speciali di credito e di servizio a favore delle cooperative e loro consorzi, in forza di leggi nazionali e regionali, istituendo gestioni separate".

6. La C.T.R. ha ritenuto che i fondi suddetti fossero nella titolarità e disponibilità dell'I.R.C.A.C., sicchè i risultati della loro gestione concorrevano alla formazione dell'utile di esercizio e confluivano nella dichiarazione dei redditi dell'Istituto. A tale conclusione la sentenza impugnata è pervenuta in considerazione dei "vari elementi indicati negli scritti difensivi e nella copiosa produzione, inerenti la tipologia legislativa e dispositiva che non prevedeva in nessuno dei casi riguardanti l'Istituto l'obbligo della rendicontazione nei confronti della Regione, che entrava nella vicenda solo per avere fornito la provvista alla costituzione dei fondi stessi", nonchè attribuendo rilievo alla circostanza della "titolarità dei conti correnti sui quali erano presenti le somme relative ai singoli fondi" in capo all'I.R.C.A.C.".

7. Tali argomentazioni non sono condivise dal Collegio. Esse, invero, prescindono dalla considerazione della natura e finalità dell'I.R.C.A.C., ente pubblico regionale avente lo scopo di promuovere, incrementare e potenziare la cooperazione in Sicilia mediante l'esercizio del credito a favore delle società cooperative e dei loro consorzi e gestendo, in particolare, una pluralità di fondi a tal fine istituiti dalla Regione Sicilia. Detti fondi sono rappresentati sia dai "mezzi per l'esercizio dell'attività dell'Istituto apportati dalla Regione siciliana" (fondo di rotazione, fondo di garanzia, fondo per cauzioni e fideiussioni) di cui alla L.R. n. 12 del 1963, art. 3 sia dai "fondi speciali di credito e di servizio a favore delle cooperative e loro consorzi, in forza di leggi nazionali e regionali", a gestione separata, di cui al successivo art. 5.

Per tali ultimi fondi è espressamente previsto l'obbligo della tenuta di una contabilità separata, sicchè non v'è motivo di dubitare che essi costituiscano un patrimonio distinto da quello dell'I.R.C.A.C. Ad analoghe conclusioni - salvo la ricorrenza di decisivi elementi di segno contrario - potrebbe pervenirsi anche per fondi di cui alla L.R. n. 12 del 1963, art. 3 ove si ravvisi nello scopo dell'Istituto di "esercizio del credito a favore delle società cooperative e loro consorzi" un

vincolo di destinazione che dia luogo ad un patrimonio separato da quello del soggetto che gestisce i fondi, con conseguente permanenza della titolarità dei fondi medesimi in capo alla Regione Sicilia e, quindi, esclusione dei risultati della loro gestione dalla formazione dell'utile di esercizio dell'I.R.C.A.C. Alla stregua di tali considerazioni, la motivazione della sentenza impugnata si palesa carente ed incongrua, avendo la C.T.R. attribuito rilievo decisivo alla mancanza della previsione di uno specifico obbligo di rendicontazione nei confronti della Regione Sicilia nonchè alla circostanza che i conti correnti ove erano depositate le somme relative ai fondi fossero intestati all'I.R.C.A.C., omettendo di analizzare, sulla base della disciplina dettata dalla L.R. n. 12 del 1963, la natura e finalità dei fondi in discussione e, segnatamente, di valutare la ricorrenza di un vincolo di destinazione tale da dar luogo ad un patrimonio separato.

8. L'accoglimento del primo e del terzo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del secondo motivo, con il quale, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, l'Agenzia delle entrate sostiene che competono alla Regione gli interessi maturati sui fondi regionali attribuiti in gestione all'I.R.C.A.C. e che le ritenute operate dovevano ritenersi effettuate a titolo di imposta e non a titolo di acconto, come invece erroneamente ritenuto dalla C.T.R.

9. In conclusione, devono essere accolti il primo ed il terzo motivo di ricorso, con assorbimento del terzo. La sentenza impugnata va dunque cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, la quale provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il primo ed il terzo motivo di ricorso, assorbito il secondo. Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 giugno 2017.

Depositato in Cancelleria il 7 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza