Sentenza del 30/07/2019 n. 20475 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (I.R.P.E.G.) - ENTI NON COMMERCIALI - COMPONENTI NEGATIVI Deducibilità - Disciplina di cui all'art. 21, comma 3, del d.P.R. n. 598 del 1973 - Portata - Applicabilità - Condizioni - Fondamento.

Massima:

In tema di IRPEG, la deducibilità dei costi e degli oneri secondo il criterio proporzionale, prevista dall'art. 21, comma 3, del d.P.R. n. 598 del 1973, ha riguardo ai soli enti non commerciali che svolgano attività "promiscua", ossia che esercitino, accanto all'attività "istituzionale", che è per definizione non commerciale e per la quale sono configurabili solo redditi fondiari e di capitale, un'attività commerciale, sia pure occasionale, che dia luogo ad un reddito d'impresa, ancorché per questa attività non sia stata tenuta la "contabilità separata" prescritta in generale dallo stesso art. 21, comma 2, mentre, per gli enti non commerciali che svolgano esclusivamente attività "istituzionale", i relativi redditi (fondiario e di capitali) si determinano alla luce degli artt. 19, 20 e 21, comma 1, del d.P.R. n. 598 del 1973, secondo le specifiche norme che disciplinano le singole categorie, e come tali sono già assunti al netto per la formazione del reddito complessivo imponibile, per cui non possono fruire dell'ulteriore deduzione dei costi secondo il criterio proporzionale, che si risolverebbe in un'agevolazione priva di giustificazione.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Il Fondo di previdenza per il personale della Cassa di Risparmio XXXX propose due ricorsi, poi riunti, avverso il silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria alle istanze tendenti a ottenere il rimborso dell'IRPEG, asserita come indebitamente pagata in relazione all'anno di imposta 1986, e la restituzione delle maggiori somme pagate, sempre nello stesso anno, a titolo di ILOR. La Commissione Tributaria Provinciale rigettò i ricorsi e la decisione, appellata dal Fondo, venne confermata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Il Fondo proponeva, quindi, ricorso alla Commissione Tributaria Centrale che lo rigettava con la sentenza indicata in epigrafe. In particolare, quella Commissione riteneva che la determinazione, ai fini dell'IRPEG, del reddito imponibile degli enti non commerciali va effettuata secondo le norme specifiche delle singole categorie di reddito, con la conseguenza che solo in presenza di attività e di redditi commerciali, sia pure occasionali, è possibile la deduzione delle spese.

Avverso la sentenza il Fondo ha proposto ricorso per la cassazione affidandosi a unico articolato motivo.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione di legge (D.P.R. n. 598 del 1973, artt. 19 e 21) perpetrata dalla Commissione tributaria centrale laddove aveva ritenuto che l'art. 21 cit. non individuerebbe una regola generale di normale deducibilità delle spese sostenute dagli enti non commerciali, bensì debba intendersi riferito alle sole spese inerenti l'attività commerciale. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, il cit. art. 21 doveva essere oggetto di interpretazione sistematica, nel rapporto tra i commi 1 e 2 da un lato, e il comma 3 dall'altro, nel senso della deducibilità dei costi da parte dell'ente non commerciale non svolgente alcuna attività commerciale, ovvero svolgente un'attività commerciale secondaria non gestita con contabilità separata; con la conseguenza che, tenuto conto delle peculiarità dell'attività di accantonamento previdenziale, le riserve tecniche dovevano ritenersi deducibili quantomeno nella misura proporzionale di cui al D.P.R. n. 598 del 1973, art. 21, comma 3.

2. La censura è infondata. Pur nella consapevolezza di più risalenti pronunce di segno contrarlo (Cass. n. 17931/04) si ritiene di dover qui ribadire quanto recentemente affermato - con riferimento a diversi periodo di imposta, ma in identica fattispecie e tra le stesse parti - da questa Corte di legittimità con le sentenze n. 26737/16 e n. 10536/2017, 3 In tali ultime pronunce la tesi del Fondo è stata disattesa, con richiamo al precedente rappresentato da Cass. n. 28701 del 2005, secondo cui: "In tema di determinazione ai fini IRPEG del reddito imponibile degli enti non commerciali, come regolato dal titolo III del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 (applicabile alla specie "ratione temporis"), la disciplina della deducibilità dei costi e degli oneri, dettata dall'art. 21, comma 3, ha riguardo ai soli enti che svolgano attività promiscua, e cioè, accanto all'attività "istituzionale" - per definizione non commerciale, per la quale sono configurabili solo redditi fondiari e di capitale - un'attività commerciale, sia pure occasionale, che dia luogo a un reddito d'impresa, ancorchè per questa attività non sia stata tenuta (in mancanza di) quella "contabilità separata" prescritta in linea generale dallo stesso art. 21, comma 2. Con la disposizione del comma 3, derogatoria rispetto a quella del comma precedente, ma anch'essa rivolta ai soli soggetti che svolgano attività "promiscua", si è, infatti, introdotta "la regola della proporzionalità" della deduzione ispirata ad un atteggiamento di "favor" nei confronti degli enti non commerciali, al fine di non escludere la possibilità di deduzione di costì in assenza di una "contabilità separata", benchè non sia possibile, in ragione di tale assenza, quell'immediato riconoscimento dell'inerenza del costo che ne costituisce la condizione di deducibilità ai fini della

determinazione del reddito di impresa. Per gli enti non commerciali che svolgano esclusivamente attività "istituzionale", i relativi redditi, fondiario e di capitali, si determinano invece, alla luce del D.P.R. n. 598 del 1973, artt. 19, 20 e 21, comma 1, secondo le specifiche norme che disciplinano le singole categorie di reddito, rispettivamente, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, artt. 24, 4, 30, 34 e 43 e come tali sono già assunti al netto per la formazione del reddito complessivo imponibile." La disposizione di cui all'art. 21, comma 3, cit. intende, quindi, dettare la regola per la determinazione del reddito in caso di attività promiscua. Il collegamento del comma 3 con il comma precedente, alla stregua delle considerazioni già svolte, consente di affermare che la deducibilità di cui all'art. 21, comma 3, presuppone pur sempre un'attività di impresa non accompagnata da contabilità separata.

Nel caso di specie, non è contestato che il Fondo non svolga, nemmeno occasionalmente, attività commerciale; e l'accantonamento a riserva matematica, con l'utilizzazione dei contributi e delle rendite, altro non costituisce che una specifica finalità dell'Ente, e non un'attività commerciale. Senonchè, si è conclusivamente osservato nella sentenza di legittimità richiamata, "mancando l'esercizio di una attività commerciale, la possibilità di fruire del criterio proporzionale di deduzione dei costi, di cui al D.P.R. n. 598 del 1973, art. 21, comma 3, consentirebbe all'ente di apportare ulteriori deduzioni a redditi (fondiari e di capitale) che già sono assunti al netto ai fini della determinazione del reddito complessivo imponibile, ottenendosi un'agevolazione priva di qualsiasi ulteriore giustificazione".

La decisione della Commissione tributaria centrale, nel senso della inapplicabilità nella specie della norma dettata dal D.P.R. n. 598 del 1973, art. 21, comma 3, deve pertanto ritenersi corretta.

Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

Visto il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012 dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente, in persona del legale rappresentante pro tempore, alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali che si liquidano in complessivi Euro 5.500,00 (cinquemilacinquecento) oltre spese prenotate a debito;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 15 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza