Sentenza del 22/02/2019 n. 5263 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Il Consorzio V. di Rutte impugnava il silenzio rigetto dell'Agenzia delle entrate, formatosi a seguito della istanza di rimborso dell'Irpeg presentata dallo stesso Consorzio, con riferimento alle annualità dal 2000 al 2004 per un totale di Euro 8.272,17. Il Consorzio evidenziava che il rifiuto dell'amministrazione era illegittimo, in quanto, stante la sua natura di "comunione familiare montana", era riconducibile alla categoria degli "enti gestori di demanio collettivo" esenti dall'irpeg ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, all'epoca vigente (ora art. 74 T.U.I.R.).

2. La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso.

3. La Commissione tributaria regionale rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, rilevando che le "comunione familiari montane" di cui alla L. 3 dicembre 1971, n. 1102, art. 10, rinviavano, per la loro disciplina, ai rispettivi statuti e consuetudini, anche in applicazione della legge regionale e del legame del patrimonio delle comunioni "nella funzione inalienabile, indivisibile e vincolato alle attività agro-silvo-pastorali", che si trattava di enti di diritto privato, che l'ente possedeva i requisiti di legge, che con il D.P.G.R. era stata riconosciuta al Consorzio la personalità giuridica, che, "date le puntuali precisazioni fornite dal ricorrente Consorzio..." si era riconosciuta "la sussistente funzione...in linea con il quadro normativo di riferimento".

4. Avverso tale sentenza proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia dele entrate.

5. Resisteva con controricorso il Consorzio, che depositava memoria scritta.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce "art. 360 c.p.c., art. 1, comma 3: violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 73 e 74 (già art. 88 T.U.I.R.), anche in relazione alla L. reg. Friuli Venezia Giulia n. 3 del 1996, art. 1, comma 1", in quanto i soggetti esentati dall'irpeg ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, all'epoca vigente (ora art. 74 T.U.I.R.), sono tutti soggetti pubblici, mentre il Consorzio Comunità di Rutte è soggetto dotato di personalità giuridica di diritto privato, come si ricava dalle controdeduzioni del Consorzio in sede di appello, ove quest'ultimo ha affermato di aver "chiesto ed ottenuto la personalità giuridica di diritto privato", come pure dallo Statuto. Inoltre, dallo Statuto, art. 3, emerge che l'utilizzo del territorio è riservato esclusivamente agli associati, ossia ai "proprietari e i titolari di altri diritti reali di godimento sui fabbricati ubicati nel Comune censuario di (OMISSIS)

a vantaggio dei quali sono riconosciuti diritti di godimento sul patrimonio comune", quindi con esclusione dei "conduttori" di immobili ubicati nel Comune, pure se ivi residenti. Lo Statuto, art. 2, comma 3, prevede, poi, che il Consorzio destina i propri beni anche alle attività di "agriturismo", quindi ad una attività produttiva, finalizzata all'ottenimento di redditi, tipica di un soggetto provato. Trattasi, dunque, di una attività non di interesse collettivo, senza scopo di lucro, figurando anche l'esercizio di attività commerciale.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente su duole di: "Art. 1 c.p.c., comma n. 3: violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c.", in quanto il Consorzio non ha fornito la prova del mancato svolgimento di qualsiasi attività "(commerciale, e quindi) produttiva di reddito imponibile".

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5: insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", in quanto il Consorzio è titolare anche di "redditi diversi", dall'importo non esiguo", mentre l'attuale inalienabilità del patrimonio può essere mutata con una semplice modifica statutaria.

4.1. I tre motivi di impugnazione, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

Invero, va premesso che la L. 13 gennaio 1994 n. 97, art. 3, prevede che "Al fine di valorizzare le potenzialità dei beni agro-silvo-pastorali in proprietà collettiva indivisibile ed inusucapibile.../e regioni provvedono alla disciplina delle organizzazione montane... ivi comprese le comunione familiari montane di cui alla L. 3 dicembre 1971, n. 1102, art. 10...sulla base dei seguenti principi: a) alle organizzazioni predette è conferita la personalità giuridica di diritto privato, secondo modalità stabilite con legge regionale...".

Successivamente, la L. della Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia n. 3 del 1996, recante "Disciplina delle associazioni e dei consorzi di comunioni familiari montane", ha previsto il riconoscimento della "personalità giuridica di diritto privato alle associazioni e ai consorzi di comunioni familiari montane o ad organizzazioni di similare natura" (art. 1) "aventi per scopo l'esercizio ed il godimento collettivo di diritti reali su fondi di natura agro-silvo-pastorale di comune proprietà..." (art. 2).

La citata L.R. n. 3 del 1996, art. 3, stabilisce che con il provvedimento di concessione della personalità giuridica "è approvato anche lo statuto dell'associazione", mentre il successivo art. 4 prevede l'istituzione di un "pubblico elenco regionale delle associazioni che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica".

4.2. L'art. 74 T.U.I.R. (già art. 88), rubricato "Stato ed enti pubblici", stabilisce, al comma 1, l'esclusione della soggettività passiva ai fini IRES (già Irpeg) dello Stato e degli altri enti pubblici tassativamente elencati dalla stessa disposizione. Fra gli enti pubblici elencati dal predetto art. 74 T.U.I.R., comma 1, (all'epoca vigente l'art. 88 T.U.I.R., comma 1), sono annoverati "le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo". Per beni demaniali collettivi devono intendersi, secondo quanto precisato dalla circolare n. 40 del 1999 dell'AE, i "beni soggetti a forme di proprietà collettiva di diritto pubblico" caratterizzati da un particolare regime giuridico

consistente, in via generale, nell'inalienabilità, imprescrittibilità, inespropriabilità, inusucapibilità e nella perpetuità del vincolo "a favore di collettività". Tali collettività esercitano sui beni in questione "diritti civici perpetui di godimento di natura pubblicistica" per cui la loro disciplina è equiparata al regime della demanialità.

4.3. La giurisprudenza di questa Corte ha sul punto affermato che, in tema di agevolazioni tributarie, l'art. 88 T.U.I.R. (oggi art. 74), il quale elenca gli enti pubblici non soggetti alle imposte dirette, data la sua specialità, è agevolazione applicabile esclusivamente ai soggetti ivi elencati e non può essere estesa ad emanazioni organizzative degli enti stessi o ad altri enti che si prefiggano il soddisfacimento di interessi particolari come quelli riguardanti una categoria ristretta di persone, in luogo della realizzazione dell'interesse generale o dei fini istituzionali propri dell'ente pubblico cui risultano collegati (Cass. n.1382/2004).

4.4. E' stato, pure, affermato che costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza dei presupposti impositivi (Cass. n. 4490/2012, n. 29613/2011). Si è precisato che la verifica dell'esercizio di funzioni che non costituiscono attività commerciali da parte dei soggetti contemplati dal citato art. 88 (oggi art. 74), va effettuata dal Giudice di merito, in base al criterio delle finalità perseguite sulla scorta dell'atto costitutivo, ovvero sulla base dell'attività effettivamente esercitata (Cass.n.11755/2009). Peraltro, a conferma di tale prospettazione (esclusione del Consorzio dal novero dei soggetti che beneficiano della esenzione dell'Irpeg), può essere richiamato il principio espresso dalle S.U. (n. 7021/2016) - che hanno escluso la sussistenza di un vincolo di inespropriabilità sui beni facenti parte del patrimonio agro-silvo-pastorale, pur trattandosi di proprietà collettiva - che ha statuito che l'interesse sociale delle associazioni esige la valutazione comparativa degli interessi costituzionali riferibili alla funzione sociale della proprietà.

4.5. Costituisce, d'altronde, consolidato orientamento giurisprudenziale, il principio secondo cui ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunziabile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento(Cass.n.1756/2006, n. 890/2006).

5. La decisione impugnata non appare in linea con il dato normativo e con i richiamati principi, avendo la C.T.R. affermato che "il D.P.G.R. n. 377 del 1999, ha riconosciuto personalità giuridica al Consorzio di Comunioni familiari-Comunità (OMISSIS).." e che "le contrarie argomentazioni dell'appellante Ufficio sono infondate siccome generiche date le puntuali precisazioni fornite dal ricorrente Consorzio che già nel primo grado di giudizio avevano trovato accoglimento...senza potersi attribuire qualificazione tassativa all'elencazione di comunioni familiari contenuta nella L. n. 1102 del 1971, art. 10, comma 2", senza tener conto (come invece sottolinea Cass. Civ., 6-12-2017, n. 29185): a) della interpretazione di stretto diritto delle norme agevolative di esenzione; b) della svolgimento esclusivo di attività di interesse collettivo; elementi la cui prova, trattandosi di richiesta di rimborso di imposta, grava sul contribuente. Ciò peraltro senza tener conto delle

prove addotte dall'Ufficio (con la produzione dello statuto dell'ente, in particolare art. 2, comma 3), idonee a dimostrare l'esercizio di attività di agriturismo, rientranti fra gli scopi statutari.

Il Consorzio, pertanto, quale ente associativo con personalità giuridica di diritto privato preposto all'amministrazione di beni oggetto di comunione (anche se la Commissione regionale nega che sia intervenuto il D.P.G.R. di personalità giuridica), il cui godimento è rivolto a favore dei soli partecipanti alla comunione, deve considerarsi soggetto passivo dell'Irpeg (ex art. 73 T.U.I.R.), in quanto non rientra fra i soggetti esenti (ex art. 88 ora 74 T.U.I.R.).

Va precisato, infatti, che lo svolgimento di attività agrituristisca può comportare anche l'esercizio di attività commerciale, nel caso in cui le modalità dello svolgimento della stessa, mirino al fine speculativo, trasmodando dai requisiti minimi dell'attività di agriturismo (Cass. Civ., 490/2015);

L'indagine sulla natura, commerciale o agricola, di un'impresa agrituristica, ai fini della sua assoggettabilità a fallimento, ai sensi dell'art. 1 L. Fall., va condotta sulla base di criteri uniformi valevoli per l'intero territorio nazionale, e non già sulla base di criteri valutativi evincibili dalle singole leggi regionali, che possono fungere solo da supporto interpretativo. L'apprezzamento, in concreto, della ricorrenza dei requisiti di connessione tra attività agrituristiche ed attività agricole, nonchè della prevalenza di queste ultime rispetto alle prime, va condotto alla luce dell'art. 2135 c.c., comma 3, integrato dalle previsioni della L. 20 febbraio 2006, n. 96, sulla disciplina dell'agriturismo, tenuto conto che quest'ultima costituisce un'attività para-alberghiera, che non si sostanzia nella mera somministrazione di pasti e bevande, onde la verifica della sua connessione con l'attività agricola non può esaurirsi nell'accertamento dell'utilizzo prevalente di materie prime ottenute dalla coltivazione del fondo e va, piuttosto, compiuta avuto riguardo all'uso, nel suo esercizio, di dotazioni (quali i locali adibiti alla ricezione degli ospiti) e di ulteriori risorse (sia tecniche che umane) dell'azienda, che sono normalmente impiegate nell'attività agricola (Cass. Civ., 8690/2013).

Inoltre, è pacifico che l'utilizzo del territorio, in base allo Statuto, art. 3, è riservato solo ad una cerchia ristretta di persone, e cioè "i proprietari ed i titolari di altri diritti reali di godimento sui fabbricati ubicati nel Comune", con esclusione, per esempio, dei titolari di diritti personali di godimento, come i conduttori dei medesimi immobili.

Peraltro, dalle dichiarazioni dei redditi relative agli anni 2000/2004, circostanza anche questa non contestata specificamente, emerge l'esistenza di "redditi diversi" da quelli derivanti da terreni e da fabbricati, di "importo non esiguo". Pertanto, l'utilizzo del territorio riservato ad una cerchia ristretta di persone e lo svolgimento di attività economica, anche commerciale, impediscono di annoverare il suddetto Consorzio tra i soggetti che possono usufruire del beneficio fiscale irpeg ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, senza che su tali elementi abbia inciso la L. 20 novembre 2017, n. 168 ("norme in materia di domini collettivi").

6. In conclusione il ricorso va accolto e la sentenza va cassata, sicchè, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito (ex art. 384 c.p.c., comma 2) con il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente.

7. Le spese vanno compensate, in ragione della novità della questione decisa, anche per la novella legislativa intervenuta, essendosi consolidata la giurisprudenza di legittimità dopo la notifica del ricorso per cassazione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente.

Compensa interamente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 15 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 22 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza