Sentenza del 25/10/2023 n. 29563 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate notificò al Consorzio del Canale Milano-Cremona-Po (d'innanzi: "Consorzio") un avviso di accertamento relativo all'anno (Omissis) con il quale contestava l'indebita fruizione, da parte dell'ente predetto, dell'agevolazione - in forma di riduzione dell'aliquota al 50% - prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 , art. 6 in dipendenza dell'avvenuta espunzione, dal novero dei beneficiari, di "regioni, provincie e comuni, camere di commercio e loro consorzi" per effetto del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 , art. 66 , comma 8, conv. con modif. nella L. n. 427 del 1993 .

La società Ligestra Due Srl , liquidatore del Consorzio, impugnò l'atto impositivo innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, che respinse il ricorso.

2. Con la sentenza in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettò il gravame dell'ente contribuente.

I giudici d'appello ritennero che una corretta lettura del D.P.R. n. 603 del 1971 , art. 6 come modificato dal citato D.L. n. 331 del 1993 con esclusione dal novero dei beneficiari di alcuni enti, imponeva di ritenervi inclusi anche i consorzi, sebbene costituiti fra enti pubblici territoriali. Nè, inoltre, il Consorzio poteva giovarsi dell'esenzione di imposta prevista dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 74 (TUIR), poichè ciò si sarebbe posto in contraddizione con l'invocata richiesta di applicazione dell'aliquota agevolata e con il fatto che esso, in precedenza, aveva sempre versato l'Ires.

3. Il Consorzio ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a due motivi. L'Amministrazione non ha svolto difese. Il Pubblico Ministero ha depositato conclusioni scritte.

All'udienza del 26 ottobre 2022 la causa è stata rinviata per la sua trattazione congiunta con il procedimento n. r.g. 4386/2018.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, l'ente ricorrente denunzia violazione del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 , art. 2 , commi 8 e 8-bis, e "dei principi in materia di emendabilità della dichiarazione dei redditi così come declinati dalle Sezioni Unite".

La sentenza impugnata è sottoposta a critica nella parte in cui ha ritenuto l'assoggettabilità ad Ires del Consorzio, poichè l'esenzione di cui all' art. 74 TUIR non sarebbe compatibile con la richiesta di applicazione dell'aliquota agevolata e con il precedente versamento dell'imposta da

parte dell'ente, seppure in misura ridotta; siffatta statuizione, ad avviso del ricorrente, si porrebbe in contrasto con il consolidato orientamento giurisprudenziale che esclude la ricollegabilità di effetti confessori alla dichiarazione dei redditi.

2. Con il secondo motivo è dedotta violazione dell' art. 12 preleggi, della L. 24 agosto 1941, n. 1044 , artt. 1 , 3 , 4 , 6 , 7 , 8 , 9 , 11 e 29 della L. 10 ottobre 1962, n. 1549 , artt. 1 e 5 della L. 28 marzo 1968, n. 295 , artt. 1 e 2 e degli artt. 73 e 74 TUIR . Il motivo ha ad oggetto lo stesso capo della sentenza impugnata, che il ricorrente censura anche per errata applicazione delle disposizioni del TUIR che prevedono l'esonero da imposta dei consorzi fra enti locali.

L'ente contribuente assume, in particolare, che la modifica dell'art. 74 di detto testo unico, intervenuta a far data dal 1 gennaio 1998 per effetto della L. 27 dicembre 1997, n. 449 , art. 22 ha esteso il beneficio dell'esenzione Ires a tutti i consorzi fra enti locali, quantunque in ipotesi esercenti attività commerciale, ed anche ove agli stessi partecipi lo Stato; in ogni caso, poi, evidenzia di non aver mai svolto attività commerciale.

3. I due motivi - da scrutinare congiuntamente, in quanto attinenti al medesimo profilo dedotto in lite, costituito dall'applicabilità all'odierno ricorrente dell'esenzione Ires prevista dall' art. 74 TUIR - sono fondati.

3.1. Occorre premettere che l' art. 74 TUIR (già art. 88), nel testo vigente ratione temporis, frutto della sua riscrittura ad opera della L. n. 449 del 1997 , art. 22 dispone, al comma 1, che "(g)li organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demani collettivi, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta", e, al comma 2, che "(n)on costituiscono esercizio di attività commerciali: a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici; b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tale fine".

In epoca anteriore a tale modifica operava una distinzione, ai fini dell'esenzione da imposta, tra i cd. consorzi di funzione, costituiti per la gestione di servizi pubblici locali e perciò esentati in quanto privi di rilevanza imprenditoriale, e i consorzi-agenzie speciali, assoggettati ad imposta.

Tale distinzione è oggi venuta meno, proprio in quanto, come questa Corte ha chiarito in più occasioni (v. ad es. Cass. n. 32997/2018 ; Cass. n. 11755/2009), il legislatore ha mostrato la propria volontà inequivoca di equiparare i consorzi tra enti locali, ai fini del beneficio, alle altre amministrazioni dello Stato, fermo restando che l'eventuale svolgimento, anche da parte di tali soggetti, di attività commerciali, comporta assoggettamento ad imposta in applicazione della regola generale affermata dall' art. 73 TUIR . 3.2. Su tale ultimo aspetto, questa Corte ha ulteriormente precisato che la verifica dell'esercizio di funzioni che costituiscano o meno attività commerciali da parte dei soggetti contemplati dall'art. 74 va effettuata dal Giudice di merito, in base al criterio delle finalità perseguite sulla scorta dell'atto costitutivo "se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata"; in mancanza di tali due ultimi atti nelle predette forme, la natura commerciale dell'ente è determinata sulla base dell'attività effettivamente esercitata, in conformità a quanto previsto dall' art. 73 , commi 4 e 5, del TUIR (v. Cass. n. 11755/2009 ; conf. Cass. n. 41298/2021).

Più specificamente, con riguardo all'esenzione Ires, è stato affermato che occorre accertare se l'ente eserciti le funzioni elencate dall'art. 74, comma 2 (che, come tali, non costituiscono attività commerciali), dovendosi altrimenti verificare, sulla base della legge, dell'atto costitutivo o dello statuto, e, sussidiariamente, in via sostanziale, in quale categoria ricada l'ente quanto all'oggetto di esercizio di attività commerciale, con conseguenze quanto alle modalità di tassazione e di base imponibile (così l'ultima pronunzia menzionata, nonchè Cass. n. 16156/2016).

3.3. Poste tali coordinate, nel caso di specie la C.T.R. non ha compiuto alcuna valutazione nè con riferimento all'oggetto di esercizio dell'attività svolta dal Consorzio in base alla legge costitutiva, nè con riferimento ai profili concreti ed effettivi di tale attività, essendosi limitata a valorizzare il fatto che, in precedenza, l'ente aveva provveduto a versare l'Ires, ancorchè in misura ridotta.

Così statuendo, i giudici di appello si sono anzitutto discostati dai principi più sopra richiamati, ricorrendo a criteri applicativi non conformi a quelli indicati dallo stesso legislatore.

Inoltre, e nei termini denunziati dal primo mezzo di ricorso, una tale impostazione ha finito per attribuire valenza confessoria alla dichiarazione dei redditi dell'ente contribuente, ritenuta circostanza di per sè sola idonea ad escludere l'applicazione dell'esenzione; al riguardo, tuttavia, questa Corte si è ripetutamente pronunziata in senso opposto, evidenziando che la dichiarazione dei redditi non può mai assumere valore confessorio circa l'esistenza del credito erariale oggetto di accertamento (così ad es. Cass. n. 28543/2017), esaurendosi in una dichiarazione di scienza, sempre modificabile e passibile di ritrattazione, se del caso in forma di richiesta di rimborso dei tributi versati o di opposizione in sede contenziosa alla maggior pretesa tributaria dell'Amministrazione (v. Cass. Sez. U, n. 13378/2016 ; conf. Cass. n. 30796/2018 ; Cass. n. 27583/2018 ; Cass. n. 11507/2018).

4. La fondatezza dei motivi importa l'accoglimento del ricorso.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito con accoglimento dell'originaria domanda di rimborso dell'ente contribuente.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo; possono essere interamente compensate le spese dei gradi di merito.

Poichè la parte soccombente è un'amministrazione pubblica patrocinata dall'Avvocatura generale dello Stato, non si dà luogo alla condanna della stessa al pagamento di un importo pari al doppio del contributo unificato.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originaria domanda dell'ente contribuente.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 8.000,00, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15%, ad Euro 200,00 per esborsi e agli accessori di legge. Compensa le spese dei gradi di merito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza