

Sentenza del 25/10/2023 n. 29564 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRES - Consorzi di servizi pubblici - Art.74 TUIR - Art.22 della Legge n.449 del 1997 - Esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici - Attività effettivamente esercitata.

Massima:

L'art. 74 TUIR, nel testo modificato dall'art. 22 della Legge 27 dicembre 1997 n. 449, con effetto a far data dal 1° gennaio 1998, dispone, al primo comma, che gli 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 secondo comma, che non 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. Infatti, 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. Più specificamente, con riguardo all'esenzione IRES, occorre accertare se l'ente eserciti le funzioni elencate dal secondo comma dell'art. 74 (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.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Il 29 marzo 2013 il Consorzio del Canale Milano-Cremona-Po, (d'ora innanzi: "il Consorzio"), impugnò innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano il silenzio-rifiuto opposto

dall'amministrazione finanziaria alla sua istanza di rimborso dell'Ires versata per gli anni (-----), fondata sul rilievo dell'esenzione da imposta dei consorzi fra enti locali prevista dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 74 (d'innanzi: TUIR).

Il giudice adito accolse il ricorso, rilevando che il Consorzio era stato costituito con la L. 24 agosto 1941, n. 1044, come ente autonomo per la costruzione delle opere di navigazione interna dei canali (-----) e dello stesso facevano parte lo Stato, i Comuni e le Province di (-----); caratteristiche, tutte queste, che ne evidenziavano la natura di soggetto estraneo all'imposizione diretta.

2. La Commissione tributaria regionale della Lombardia, adita con gravame dell'Ufficio, riformò integralmente tale decisione con la sentenza indicata in epigrafe.

I giudici d'appello rilevarono in premessa che l'esenzione Ires può essere riconosciuta soltanto agli enti che non svolgono attività commerciale, osservando che, a tal fine, non è sufficiente prendere in considerazione la natura dei consorziati, ma occorre altresì verificare in concreto quale sia il tipo di attività svolta dall'ente.

Ciò posto, ritennero che il Consorzio non avesse fornito indicazioni utili circa la natura dell'attività effettivamente svolta, e rilevarono, per contro, che lo stesso era stato da tempo classificato come ente commerciale con apposita risoluzione ministeriale n. 11/3065/1977.

Da ultimo, osservarono che il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 6 nel testo modificato dalla L. n. 147 (rectius 427) del 1993, prevede espressamente che siano assoggettati ad Irpeg (poi Ires) anche i consorzi di bonifica, di miglioramento di irrigazione e per opere idrauliche, partecipanze e università agrarie.

3. Il Consorzio ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a un unico motivo, illustrato da successiva memoria. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Il Pubblico Ministero ha depositato conclusioni scritte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. L'unico mezzo denuncia omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Ad avviso del ricorrente, i giudici d'appello avrebbero basato la loro decisione unicamente sulla richiamata risoluzione ministeriale, ritenendo indispensabile attribuire rilievo alla "natura tipologica dell'ente consortile, che sarebbe discriminante per la differente sottoposizione ad imposizione fiscale".

In tal senso, la sentenza impugnata avrebbe trascurato di considerare il rilievo in base al quale il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, comma 5, dispone che non debbano essere considerate "commerciali" le operazioni effettuate dallo Stato, dagli enti territoriali e dagli altri enti di diritto pubblico "nell'ambito di attività di pubblica autorità".

Pertanto, vertendosi in ipotesi di "consorzio di funzione" (vale a dire limitato alla gestione di un servizio pubblico), e costituito solo da enti pubblici, non doveva ritenersi dovuta alcuna imposta.

2. La censura - sia pur riletta nell'ottica dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), in quanto si sostanzia in una critica sull'applicazione dell'art. 74 TUIR da parte dei giudici d'appello - è fondata.

2.1. L'art. 74 TUIR (già art. 88), nel testo modificato dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 22 con effetto a far data dal 1 gennaio 1998, 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 ripetutamente affermato (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, determina la debenza dell'imposta in applicazione della regola generale affermata dall'art. 73 TUIR.

2.2. Sul punto, 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 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, nonché Cass. n. 16156/2016).

2.3. Sulla base di tali principii, ripetutamente affermati, va osservato che nel presente giudizio il Consorzio ha supportato la propria domanda di rimborso (nei termini poi valorizzati dal giudice di primo grado) allegando lo svolgimento, da parte sua, delle attività "di pubblica autorità" previste dalla legge istitutiva, che gli attribuiva "la costruzione delle opere di navigazione interna dei canali (-----) e dei porti di (-----)".

Nel rigettare la domanda di rimborso per carenza di prova, la sentenza di appello si è discostata dai richiamati principii; per un verso, infatti, ha ritenuto che sarebbero occorse indicazioni più specifiche in punto alle attività effettivamente svolte dal Consorzio - senza svolgere considerazioni sul contenuto dell'atto costitutivo - e, per altro verso, ha attribuito rilievo a una risoluzione ministeriale risalente ad epoca ben anteriore alle modifiche del TUIR e, in ogni caso, inidonea ad incidere sul sistema delle fonti venutosi a creare per effetto di tale modifica.

Consegue il rilievo di fondatezza del motivo.

3. Il ricorso merita dunque accoglimento; 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 12.000,00, 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.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 25 ottobre 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza