

**Corte di Cassazione, Sezione Tributaria Civile, Sentenza del 9 maggio 2002, n. 6607**

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (IRPEG) (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - ENTI NON COMMERCIALI - IN GENERE  
SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

**1.1.** Il Ministero delle finanze ricorre per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di Torino 17 giugno 1999, n. 99/13/99, depositata il 29 luglio 1999 e notificata il 13 settembre 1999, che, in accoglimento dell'appello della Compagnia di San Paolo, ha annullato la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Torino n. 162/34/98, ed ha conseguentemente accolto la domanda di rimborso, condannando la Direzione regionale delle entrate, Sezione di Torino, al pagamento delle spese dei due gradi di giudizio per lire 100.000.000. La stessa sentenza, inoltre, ha dichiarato inammissibile l'appello contro il II Ufficio delle imposte dirette di Torino, nei confronti del quale ha compensato le spese.

**1.2.** I presupposti della controversia sono i seguenti:

- la Compagnia San Paolo, ente pubblico dotato di personalità giuridica che ha per scopo “finalità di interesse pubblico e di utilità sociale ...”, ha tempestivamente presentato la dichiarazione dei redditi 1996, denunciando un imponibile IRPEG di circa 80 miliardi e ha versato un'imposta di circa 580 milioni, senza tener conto dell'agevolazione di cui all'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, onde, a sua detta, evitare un eventuale accertamento in rettifica con relative sanzioni;
- sempre nel 1997 la Compagnia ha inviato al Centro servizi di Torino una dichiarazione integrativa per il 1996, con la quale ha modificato l'aliquota applicata dal 37% al 18,50% e ha chiesto il rimborso del credito risultante, di oltre 14 miliardi, con apposita istanza diretta alla Direzione regionale delle entrate *ex art.* 38 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- formatosi il silenzio rifiuto, la Compagnia ha avanzato ricorso alla Commissione tributaria provinciale, chiedendo il riconoscimento del diritto al rimborso;
- la Commissione tributaria provinciale ha respinto il ricorso per due ragioni: 1) la dichiarazione è soggetta a essere integrata *ex art.* 9 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, secondo il quale la dichiarazione può essere integrata solo per correggere errori od omissioni, e non nei casi, come quello in esame, di esplicito comportamento volontario adottato per evitare il rischio di eventuali sanzioni; 2) non risulta, poi che la Compagnia ricorrente possa beneficiare dell'agevolazione richiesta *ex art.* 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, perché le sue finalità non rientrano nei casi previsti da tale articolo;
- la contribuente ha proposto appello contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale e l'impugnazione è stata accolta dalla Commissione tributaria regionale di Torino.

**1.3.** La sentenza della Commissione tributaria regionale di Torino 17 giugno 1999, n. 99/13/99, ora impugnata per cassazione, è così motivata:

C-Cass-6607

2

– se, come afferma la stessa decisione appellata, non è oggetto del giudizio la ritrattabilità o meno della dichiarazione iniziale del contribuente, neanche è dato discutere se la dichiarazione integrativa *ex art.* 9, ultimo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sia o meno idonea a modificare l'originaria dichiarazione;

– posto, dunque, che è la domanda di rimborso che viene in discussione, occorre accertare se la Compagnia San Paolo rientri o meno tra i soggetti che la legge ammette a fruire dell'agevolazione in tema di IRPEG; a parere del Collegio la soluzione del problema dev'essere individuata nella vigente legislazione rettamente interpretata; e, allora, il nodo diventa l'art. 6, n. 1, lettera *b*), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, che individua i soggetti esenti negli “istituti ... di studio e

sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro ...”; non può essere esclusa dal novero la Compagnia di San Paolo, considerato che la L. 30 luglio 1990, n. 218, ed il D.Lgs 20 novembre 1990 n. 356, hanno disposto la scissione fra attività bancaria propriamente detta e attività di beneficenza e assistenza, che in precedenza facevano capo allo stesso soggetto; la Compagnia San Paolo si limita ad amministrare le partecipazioni derivanti dal conferimento della propria azienda bancaria a una società per azioni e destina i relativi dividendi agli scopi statutari e senza fini locativi;

– l’appello contro la Direzione regionale delle entrate merita, dunque, accoglienza, mentre inammissibile è l’appello contro l’ufficio distrettuale delle imposte dirette, non essendo tale Ufficio legittimato a stare in giudizio.

**2.1.** Il Ministero delle finanze adduce, nel suo ricorso per cassazione, tre motivi di impugnazione.

**2.2.** Il Ministero delle finanze conclude chiedendo che la Corte di cassazione accolga il ricorso e, per l’effetto, annulli l’impugnata sentenza della Commissione tributaria regionale di Torino, con ogni consequenziale provvedimento, anche in ordine alle spese di giudizio.

**3.1.** La Compagnia di San Paolo resiste con controricorso, chiedendo che il ricorso sia dichiarato inammissibile e, comunque, respinto, con la condanna dell’amministrazione ricorrente alle spese di giudizio.

**3.2.** La controricorrente deposita anche una memoria, e, in sede di udienza pubblica, in replica alle conclusioni del Pubblico ministero, deposita delle note d’udienza.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

**4.1.** Il Ministero delle finanze adduce come primo motivo di ricorso per cassazione la violazione e la falsa applicazione dell’art. 112 c. p.c.; omessa pronuncia; violazione e falsa applicazione dell’art. 9 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, motivazione carente e insufficiente su un punto decisivo della controversia prospettato dalle parti, in relazione all’art. 50 e all’art. 62 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e all’art. 360.1, n. 3 e n. 5, c.p.c.

C-Cass-6607

3

**4.2.** Il Ministero sostiene, al riguardo, che sarebbe erroneo l’assunto della Commissione tributaria regionale secondo cui la Commissione tributaria provinciale aveva rilevato che l’irretrattabilità della dichiarazione non era oggetto di giudizio. Infatti, la Commissione tributaria provinciale, se pure aveva rilevato che l’irretrattabilità o la non sostituibilità dell’originaria dichiarazione non costituivano materia della causa, aveva contestualmente statuito, affermando anche il carattere assorbente della questione, che alla seconda dichiarazione non era attribuibile alcuna validità ai fini pretesi dalla contribuente.

**4.3.** Il primo motivo di ricorso è infondato. Infatti l’art. 9 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel testo introdotto dall’art. 14.1.a) L. 29 dicembre 1990, n. 408, prevede il potere del contribuente di presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni. La Compagnia S. Paolo, peraltro, avvalendosi di tale potere, ha presentato una dichiarazione integrativa per conseguire uno scopo - cautelarsi rispetto all’eventuale sottoposizione a sanzioni - diverso da quello legislativamente previsto e consentito. Ne deriva che la dichiarazione integrativa è da considerarsi nulla, perché adottata da un soggetto privo del relativo potere.

Tuttavia, resta il fatto che la Compagnia S. Paolo, indipendentemente dalla dichiarazione integrativa e basandosi sul solo presupposto della dichiarazione ordinaria, ha presentato una separata ed autonoma istanza di rimborso. Su di essa si è formato il silenzio rifiuto, che la Compagnia ha impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, dando così vita alla controversia che è ora sottoposta al giudizio di questa Corte.

**5.1.** Con il secondo motivo di impugnazione il Ministero fa valere la violazione e la falsa applicazione dell’art. 38 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in relazione all’art. 50 e all’art. 62 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e all’art. 360.1, n. 3, c.p.c.

**5.2.** Secondo il Ministero la sentenza impugnata sarebbe erronea anche ove si

ritenesse che l'oggetto del contendere sia unicamente l'istanza di rimborso. Infatti, l'istanza, che è stata presentata ai sensi dell'art. 38 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, sarebbe comunque inammissibile, perché i casi in cui si rende proponibile l'istanza di rimborso, anche parziale, di un versamento diretto sarebbero individuabili nella sussistenza di un errore materiale o di una duplicazione ovvero nell'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento, mentre la pretesa della società di ottenere il rimborso non rientrerebbe in nessuna delle ipotesi tassativamente previste dalla legge.

**5.3.** Il secondo motivo di ricorso è infondato, perché l'istanza di rimborso, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, è basata sull'ipotizzata inesistenza parziale dell'obbligo di versamento, che è la terza ipotesi prevista dall'art. 38.1 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

**6.1.** Con il terzo motivo di ricorso il Ministero denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; motivazione carente e insufficiente su un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 50 e all'art. 62 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e all'art. 360.1, n. 3 e n. 5, c.p.c.

C-Cass-6607

4

**6.2.** Secondo il Ministero ricorrente avrebbe erroneamente deciso il giudice di secondo grado, che, in riforma della prima sentenza, ha ritenuto che la Compagnia S. Paolo si limiti ad amministrare le partecipazioni, derivanti dal conferimento della propria azienda bancaria ad una società per azioni, destinando i relativi dividendi agli scopi statutari e senza fini lucrativi, e ne ha tratto la conseguenza che l'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, sia applicabile alla Compagnia nella parte in cui indica, fra i soggetti aventi diritto all'agevolazione dell'esenzione del 50% dell'IRPEG, la categoria degli istituti di studio e di sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro. In senso contrario il Ministero ritiene che gli enti conferitari non possano essere ricondotti nel novero delle figure soggettive elencate nell'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e, perciò, destinatari dell'esenzione ivi prevista.

**6.3.** Il terzo motivo è infondato.

La questione che viene sollevata con il ricorso per cassazione riguarda l'appartenenza della Compagnia S. Paolo ad una delle specie elencate nell'art. 6.1 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e in particolare ad una delle specie descritte nelle lettere g) ed h).

Tale disposizione normativa dispone, infatti, che "L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti: ... g) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; h) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; ...".

Per la risoluzione della questione occorre considerare che la Compagnia S. Paolo è una fondazione bancaria, cioè un ente che la legislazione qualifica come ente pubblico conferente nelle operazioni di ristrutturazione del gruppo creditizio regolate dagli art. 1 ss. D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e in particolare dagli art. 11 e 12.

Quest'ultimo articolo, al comma 1, prevede che gli statuti degli enti creditizi pubblici che hanno effettuato il conferimento d'azienda in una o più società per azioni e che hanno il fondo di dotazione a composizione non associativa "devono conformarsi ai seguenti principi:

a) gli enti perseguono fini di interesse pubblico e di utilità sociale preminentemente nei settori della ricerca scientifica, della istruzione, dell'arte e della sanità. Potranno essere, inoltre, mantenute le originarie finalità di assistenza e di tutela delle categorie sociali più deboli. Gli enti possono compiere le operazioni finanziarie, commerciali, immobiliari e mobiliari, salvo quanto disposto alla lettera successiva, necessarie od opportune per il conseguimento di tali scopi;

b) gli enti amministrano la partecipazione nella società per azioni conferitaria dell'azienda bancaria finché ne sono titolari". Se ne deduce che le fondazioni bancarie in tanto sono legittimate a compiere operazioni commerciali in quanto queste siano strumentali, in via di necessità o di opportunità, rispetto agli scopi sociali indicati

nella lettera *a*) dell'art. 12.1. Se ne deduce, altresì, che anche l'attività di amministrazione delle partecipazioni nella società per azioni conferitaria dell'azienda bancaria, la quale è indicata espressamente alla lettera *b*), in base alla clausola di salvezza contenuta nella lettera *a*), va parimenti intesa come attività necessariamente strumentale rispetto alle finalità primarie degli enti creditizi pubblici.

C-Cass-6607

5

Ora, la tesi del Ministero delle finanze è che l'ente conferente svolge come attività principale la gestione della sua partecipazione nel capitale della società conferitaria in continuazione storica e giuridica dell'originaria finalità e che i fini ulteriori di interesse generale e di utilità sociale accedono alla finalità principale. Poiché l'attività di gestione, da parte dell'ente conferente, delle partecipazioni sociali dei soggetti conferitari, avrebbe natura commerciale, l'ente conferente non potrebbe godere dell'agevolazione prevista dalla norma tributaria di deroga ex art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

La tesi del Ministero delle finanze non può esser condivisa.

Anzitutto, l'opinione del Ministero delle finanze contrasta con il dettato legislativo dell'art. 12.1 D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, che, come s'è appena veduto, subordina lo svolgimento di attività commerciali da parte delle fondazioni bancarie alla condizione che esse siano strumentali rispetto alle finalità sociali degli enti creditizi e allo stesso vincolo sottopone anche l'attività di gestione delle partecipazioni in società per azioni conferitarie, che, ad evidenziarne la natura non commerciale, sono topicamente separate (art. 12.1.*b*) dalle prime (art. 12.1.*a*). Né vale richiamare, come fa il Ministero ricorrente, la sentenza di questa Corte 29 marzo 1990, n. 2573, che si riferisce agli enti ecclesiastici, sia perché la speciale normativa che regola le fondazioni bancarie non consente di inquadrare l'attività di gestione delle partecipazioni nella categoria dell'attività commerciale, sia perché, in base all'art. 4.1 e all'art. 4.5, lettera *b*), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Non sono considerate ... attività commerciali ...: *b*) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli simili, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare l'attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di condizionamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate". Se, in base a questa normativa di genere intermedio, l'attività di gestione di partecipazioni societarie non è considerata commerciale anche quando non sia strumentale ad altre attività a maggior ragione si giustifica la negazione della natura commerciale a quella attività di gestione di partecipazioni che, qual è quella delle fondazioni bancarie, è strumentale rispetto alle loro finalità sociali indicate dalla legge.

A sostenere la tesi del Ministero delle finanze non serve nemmeno richiamare l'art. 12.2 D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153, per ritenere che l'estensione dell'agevolazione ex art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, operata alla fine degli anni '90, provi che essa non spettava per gli anni precedenti. Si deve considerare, infatti, al riguardo, che l'art. 3.1.*a*) L. 23 dicembre 1998, n. 461, ha fissato come criterio e principio direttivo per la delega legislativa: "l'attribuzione del regime previsto dall'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, a condizione che gli enti, se di natura non commerciale, abbiano perseguito o perseguano i fini previsti dall'art. 12 del decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356 ...". Inoltre l'art. 12.1 decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, ha previsto che "Le Fondazioni che hanno adeguato gli statuti alle disposizioni del titolo primo si considerano enti non commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettera *c*), del T.U.I.R., anche se perseguono le loro finalità mediante esercizio ... di imprese strumentali ai loro fini statutari". Il secondo comma dello stesso art. 12 stabilisce, poi, che "Alle fondazioni previste dal comma 1 ... si applica il regime previsto dall'art. 6 del decreto del Presidente della

C-Cass-6607

6

Repubblica 29 settembre 1973, n. 601. Lo stesso regime si applica ... alle fondazioni

non aventi natura di enti commerciali che abbiano perseguito prevalentemente fini di interesse pubblico e di utilità sociale nei settori indicati nell'art. 12 del decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356 e successive modificazioni". Dalla lettura delle disposizioni della legge di delega e del decreto legislativo delegato, che concorrono alla formazione della norma agevolativa, si desume che essa non ha efficacia innovativa per quegli enti che abbiano perseguito le finalità di interesse pubblico e di utilità sociale anche negli esercizi precedenti.

Infine, si deve rilevare che, in base al suo statuto, la Compagnia San Paolo è un ente pubblico che persegue finalità di interesse pubblico e di utilità sociale, in particolare nei settori della ricerca scientifica, economica e giuridica, dell'istruzione, dell'arte, della cultura, della sanità, dell'assistenza e della tutela delle categorie più deboli (art. 3) e che la gestione delle sue partecipazioni nei soggetti conferitari e degli altri suoi beni è lo strumento per il perseguimento dei suoi scopi istituzionali (art. 4). In altri termini il rapporto tra gestione delle partecipazioni e fini di utilità sociale non è, come sostiene il Ministero delle finanze, un rapporto tra attività principale e attività accessorie, ma un rapporto tra attività strumentale e attività essenziali.

**7.** In conclusione, poiché non risulta fondato alcuno dei motivi adottati dal Ministero delle finanze per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di Torino 17 giugno 1999, n. 99/13/99, il ricorso deve essere rigettato.

**8.** Data la natura delle questioni sollevate, sussistono giusti motivi perché le spese processuali relative al giudizio di cassazione siano compensate tra le parti.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese processuali del giudizio di cassazione.