

Corte di giustizia tributaria di secondo grado Umbria
Perugia, Sez. I, Sent., (data ud. 12/02/2024) 15/04/2024, n.
147

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELL' UMBRIA

PRIMA SEZIONE

riunita in udienza il 12/02/2024 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

ODDI FRANCESCO, - Presidente

MADDALONI CIRO, - Relatore

MAGNINI LETIZIA, - Giudice

in data 12/02/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 266/2023 depositato il 14/11/2023

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Perugia - Via Canali 12 06124 Perugia PG

elettivamente domiciliato presso dp.perugia@pce.agenziaentrate.it

contro

Fondazione C.R. - (...)

Difeso da

Pietro Anello - (...)

Roberto Salvati - (...)

ed elettivamente domiciliato presso p.anello@anello-pec.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 433/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado
PERUGIA sez. 2 e pubblicata il 06/09/2023

Atti impositivi:

- SILENZIO RIFIUT IRES-ALIQUOTE 2018

- SILENZIO RIFIUT IRES-ALIQUOTE 2019

- SILENZIO RIFIUT IRES-ALiquOTE 2020

- SILENZIO RIFIUT IRES-ALiquOTE 2021

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti: La rappresentante dell'Ag Entrate DP PERUGIA esibisce ordinanza n. 9394/2023 del 24/02/2023 della Corte di Cassazione e Sent. n. 475/18 del 23/4/2018 della ex Commissione tributaria regionale dell'Umbria.

Svolgimento del processo

La Fondazione C.R. presentava all'Agenzia delle entrate Direzione Provinciale di Perugia istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 della maggiore IRES indebitamente versata nei periodi di imposta 2018-2019-2020-2021 ritenendo sussistenti i requisiti soggettivi e oggettivi per godere della riduzione alla metà dell'imposta prevista dall'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973.

Formatosi il silenzio-rifiuto la Fondazione presentava ricorso eccependo la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per godere dell'agevolazione.

Resisteva l'Agenzia delle entrate eccependo preliminarmente l'inammissibilità dell'istanza di rimborso perché non applicabile l'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, dato l'utilizzo volontario dell'aliquota IRES piena in sede dichiarativa, e nel merito la mancata prova della sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado con la sentenza n. 433/2023 pronunciata il 18.7.2023 e depositata il 6.9.2023 dopo aver ritenuto infondata l'eccezione di inammissibilità dell'istanza di rimborso, sussistente il requisito soggettivo e dimostrato da parte della Fondazione lo svolgimento nel complesso di prevalente attività di promozione sociale e non di mera gestione della partecipazione bancaria detenuta, accoglieva il ricorso disponendo il rimborso richiesto.

Propone appello l'Agenzia delle entrate affidandosi alle seguenti argomentazioni:

- l'istanza di rimborso della Fondazione è fuori dalle ipotesi previste dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 di correzioni di errori o di duplicazione di versamento, in quanto corregge una scelta autonomamente adottata in via prudenziale non applicando l'aliquota IRES agevolata

- l'applicazione del beneficio presuppone non solo il mero esame delle finalità statutarie ma la verifica che le attività in concreto svolte non abbiano il carattere commerciale prevalente e che siano in rapporto di strumentalità con i fini istituzionali

- i primi giudici erroneamente hanno ritenuto non necessario l'assolvimento della prova ex art. 2697 della sussistenza dei requisiti formali e sostanziali previsti dall'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973

- le attività svolte dalla fondazione non sono in rapporto di strumentalità diretta e immediata con le attività che il legislatore ha voluto agevolare, attività svolte da terzi e mai dalla Fondazione che effettua elargizioni in denaro nei confronti di enti che effettuano tale attività
- il reddito non deriva dallo svolgimento di attività istituzionali ma da redditi di capitali e di fabbricati per locazioni attive
- non è stata fornita la prova specifica dell'assenza di influenza anche indiretta sulla gestione dell'impresa bancaria
- l'ammontare dei dividendi e proventi assimilati, e l'importo complessivo degli interessi e proventi assimilati degli anni dal 2018 al 2021 risulta superiore alle erogazioni deliberate nei 4 esercizi e tale dato dimostra che non tutti i proventi legati alla gestione delle partecipazioni sono stati impiegati nelle attività proprie della fondazione.

Sostiene per questo che la Fondazione non possa beneficiare della riduzione a metà dell'IRES prevista dall'articolo 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 sui proventi, in quanto derivanti da attività finanziarie e dalla locazione di immobili di proprietà.

Chiede pertanto in via preliminare l'inammissibilità dell'istanza di rimborso e in via principale la riforma della sentenza impugnata con la conferma della legittimità dell'operato dell'ufficio.

Resiste la Fondazione argomentando che l'istanza di rimborso è ammissibile in quanto derivante da un errore di interpretazione desumibile dai chiarimenti contenuti nella nota integrativa al Bilancio 2018 della Fondazione. Sostiene che la dichiarazione dei redditi presentata è emendabile anche attraverso un'istanza di rimborso ex art. 38 D.P.R. n. 602 del 1973 come affermato dalla Cassazione con sentenza n. 13378/2016. Argomenta di aver provato le circostanze richieste ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale e cioè l'esistenza di uno statuto adeguato alle prescrizioni del D.Lgs. n. 153 del 1999 con previsione statutaria che fa riferimento alle attività individuate dalla norma agevolativa, l'effettivo svolgimento delle attività individuate dallo statuto e l'inesistenza dell'influenza anche indiretta sulla gestione dell'impresa bancaria conferitaria Ribadisce che l'attività di ogni Fondazione bancaria è da sempre prevalentemente caratterizzata dall'erogazione di contributi a fondo perduto alle organizzazioni del Terzo Settore per la realizzazione di progetti di utilità sociale piuttosto che da un'attività diretta.

Chiede pertanto di rigettare l'appello condannando l'Agenzia delle Entrate a rimborsare la maggiore IRES versata per le annualità 2018, 2019, 2020 e 2021 così come disposto con la sentenza di primo grado per complessivi Euro 229.013,13, e alle spese legali.

Motivi della decisione

Il Collegio letti e valutati i motivi di gravame, le controdeduzioni della resistente Fondazione, ritiene che l'appello dell'Agenzia delle entrate non sia meritevole di accoglimento per le ragioni che seguono.

Il Collegio preliminarmente ritiene che l'istanza di rimborso presentata dalla Fondazione sia stata validamente presentata perché rientra nel perimetro di applicabilità dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973; a tal fine condivide espressamente il principio statuito dalla Cassazione con la recente sentenza n. 15211 del 30.5.2023 "secondo cui "l'art. 38 D.P.R. n. 602 del 1973 autorizza la presentazione dell'istanza di rimborso, oltre che in caso di errore materiale, in quello di "inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", con disposizione che, secondo una consolidata giurisprudenza di questa Corte, opera in maniera indifferenziata in tutte le ipotesi di ripetibilità del versamento indebito, a prescindere dalla riferibilità dell'errore al versamento, all'an o al quantum del tributo (Cass. 17.4.2019, n. 10693; Cass. 7.8.2015, n. 16617; Cass. 6.3.2015, n. 4578; Cass. 16.11.2011, n. 24058; Cass. 22.5.2006, n. 11987). In particolare, Cass. n. 10693/2019 ha riconosciuto la ripetibilità dell'importo versato anche nel caso in cui il versamento oggetto del rimborso domandato era conseguente ad un comportamento volontario del contribuente, di mancata esposizione delle perdite in dichiarazione. Anche la fattispecie in cui l'istante chiede il rimborso per l'inesistenza fin dall'origine dell'obbligo fiscale ricade poi nel raggio di applicazione dell'art. 38, primo comma, del D.P.R. n. 602 del 1973 (Cass. 27.3.2019, n. 8516)".

Nel merito della questione il Collegio osserva che l'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973 prevede una riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società pari alla metà di quella ordinariamente prevista, applicabile al reddito conseguito da determinati soggetti, individuati dalla norma in relazione ad attività caratterizzate da una marcata utilità sociale. Nonostante tale norma ponga l'accento solo sul requisito soggettivo, cioè l'appartenenza dell'ente ad una delle categorie di soggetti individuati dal comma 1 dell'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973 un costante orientamento della Cassazione, unita a vari documenti di prassi amministrativa peraltro non univoci, ha ritenuto che l'agevolazione in esame non spetta solo in ragione della qualità del soggetto che la invoca, ma trova giustificazione anche nella natura dell'attività svolta, perché in tal modo lo Stato, con il minore prelievo fiscale, intende tutelare interessi meritevoli di particolare attenzione.

Il collegio ritiene pertanto che il requisito soggettivo sia necessario ma non sufficiente in quanto la ratio dell'agevolazione trae origine dal giudizio di meritevolezza (rilevanza dell'interesse pubblico e/o dell'utilità sociale) sulle attività svolte dai soggetti beneficiari da cui derivano i proventi da assoggettare a imposta sui redditi.

Nella fattispecie il requisito soggettivo è sussistente in quanto la Fondazione C.R. è un ente senza scopo di lucro che svolge la propria attività istituzionale nell'ambito dei settori ammessi di cui all'art. 1 comma 1 lettera c-bis del D.Lgs. n. 153 del 1999, ha adottato uno statuto in coerenza del disposto del D.Lgs. n. 153 del 1999, della Carta delle Fondazioni, del Protocollo di intesa Acri-MEF del 22 aprile 2015, ha individuato all'art. 33 dello Statuto gli specifici settori di intervento rilevanti socialmente e di interesse pubblico, ha vincolato il patrimonio ai fini istituzionali e ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 153 del 1999 "Persegue esclusivamente

scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico secondo quanto previsto dallo statuto" e indirizza la propria attività esclusivamente nei settori ammessi.

Per la sussistenza del requisito oggettivo il giudizio di meritevolezza sulle attività svolte dalla Fondazione deve essere diretto a verificare se le stesse sono in un rapporto di diretta strumentalità con le finalità della Fondazione secondo parametri che non sono espressamente indicati dalla norma ma desumibili da indirizzi giurisprudenziali e di prassi.

Il Collegio ritiene che il concetto di diretta strumentalità non significa svolgimento diretto "in prima persona" dell'attività "meritoria" o del progetto di utilità sociale perché se così fosse questa circostanza basterebbe ad affermare che le Fondazioni bancarie non possono godere dell'agevolazione, perché non effettuano direttamente nessuna attività sociale ed erogano solo contributi. Il giudizio di meritevolezza della Fondazione va diretto invece sull'attività dei destinatari delle erogazioni per verificare se esse rientrano nel settore di intervento individuato dallo Statuto, e quindi nelle finalità istituzionali meritorie; il giudizio va poi diretto sull'attività della Fondazione per verificare che essa sia svolta senza la caratteristica di imprenditorialità e che il reddito venga destinato alle finalità istituzionali. L'onere della prova delle circostanze suindicate per consolidata giurisprudenza di legittimità è a carico della Fondazione in quanto la fattispecie riguarda un'agevolazione richiesta.

Il Collegio ritiene sussistente anche il requisito oggettivo in quanto la Fondazione ha assolto all'onere della prova che le incombeva dimostrando che le attività finanziate rientrano nei settori di intervento previsti dallo statuto "adeguato", che i redditi conseguiti sono stati utilizzati per le finalità statutarie, che l'attività svolta dalla Fondazione per conseguire i redditi di capitale e di locazione è stata svolta senza nessuna caratteristica imprenditoriale. L'assenza di imprenditorialità nella gestione dell'attività di locazione è poi avvalorata dai chiarimenti contenuti nella recente Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 35/E del 28.12.2023 riguardanti la riduzione a metà dell'aliquota Ires ex articolo 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, secondo cui "/ redditi derivanti dalle locazioni/vendite del patrimonio immobiliare degli enti di assistenza e beneficenza godono dell'agevolazione sempreché siano destinati a finanziare l'attività istituzionale e non si riscontri un'attività organizzata in forma di impresa nella gestione immobiliare. Nel caso di specie la Fondazione destina i proventi da locazione immobiliare a fini istituzionali e gli immobili concessi in locazione non sono inseriti in un contesto produttivo ma sono posseduti al solo scopo di trarre redditi di natura fondiaria attraverso i quali si sostiene e si procura i proventi per poter raggiungere i fini istituzionali (in tal senso paragrafo 5.3 della circolare n. 15/E del 2022 dell'Agenzia delle entrate)".

Il Collegio ritiene che le due condizioni esplicitate dall'Agenzia affinché i redditi di locazione usufruiscano della riduzione a metà dell'aliquota IRES, e cioè destinazione dei profitti al finanziamento dei fini istituzionali e svolgimento di attività organizzata non in forma di impresa, siano soddisfatte non solo dall'attività di locazione ma anche dall'attività di

investimento finanziario da cui la Fondazione ricava proventi e redditi e che per questo motivo possono godere dell'agevolazione dell'IRES alla metà ex art. 6 c.1 del D.P.R. n. 601 del 1973..

Le considerazioni che precedono superano quindi l'eccezione formulata dall'Agenzia delle entrate sull'onere della prova in capo all'appellata in quanto le attività generatrici dei vari redditi della Fondazione sono dotate del requisito oggettivo della diretta strumentalità alle finalità istituzionali perseguite tramite gli enti e le organizzazioni beneficiarie, dell'esclusiva destinazione dei loro proventi alle finalità istituzionali, dello svolgimento delle attività non in maniera organizzata in forma di impresa per trarne profitto ma solo per ritrarre i fondi per le attività sociali di assistenza e beneficenza.

Il Collegio condivide e fa propria la motivazione data dai primi giudici sull'assenza di influenza sulla gestione della banca conferitaria ritenendo dirimente la circostanza che la Fondazione ne è proprietaria di una quota marginale (0,0025% del capitale sociale), insignificante e non utile per l'esercizio di un potere di controllo o un potere di direzione e coordinamento.

Ininfluente è l'eccezione formulata dall'appellante che l'ammontare dei dividendi e proventi assimilati, e l'importo complessivo degli interessi e proventi assimilati degli anni dal 2018 al 2021 risulta superiore alle erogazioni deliberate nei 4 esercizi, in quanto tale dato non dimostra che i proventi legati alla gestione delle partecipazioni sono stati impiegati in altre attività che esulano dalle finalità istituzionali e comunque la destinazione degli stessi alle finalità istituzionali può avvenire anche in anni successivi.

Sulla scorta delle motivazioni che precedono il Collegio respinge l'appello dell'Agenzia delle entrate e per l'effetto conferma la sentenza di primo grado e la legittimità del rimborso richiesto. La particolare complessità fattuale e giuridica della questione giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Umbria respinge l'appello dell'Agenzia delle entrate di Perugia; spese compensate.

Conclusione

Perugia il 12 febbraio 2024.