

*Sent. n. 2705 dell'8 marzo 1995 (ud. del 14 ottobre 1994)
della Corte Cass., Sez. I civ. - Pres. Cantillo, Rel. Finocchiaro (1).
Irpeg - Agevolazioni ed esenzioni - Riduzione alla metà dell'aliquota per
enti esercenti attività senza scopo di lucro e di interesse generale - Ente
morale esercente attività edilizia senza scopo di lucro a favore di
bisognosi - Agevolazione - Non spetta - [Art. 6](#), D.P.R. 29 settembre 1973,
n. 601*

(Commentata)

Massima - Al fine del riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell'aliquota Irpeg in favore di enti di beneficenza e di assistenza, come gli enti morali, non è sufficiente che detti enti siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare che l'attività da essi esercitata non abbia carattere commerciale e, in presenza di attività commerciale non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta con i fini non lucrativi istituzionali, e non si limiti quindi a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti.

(Oggetto della controversia: iscrizione a ruolo Irpeg 1974, 1975 e 1976)

Fatto - Con avvisi di accertamento, notificati l'8 maggio 1980, l'ufficio distrettuale delle imposte dirette di Treviso contestava all'Ente provinciale della liberazione della marca T. di avere applicato - al reddito dichiarato per gli anni 1974, 1975 e 1976, ai fini Irpeg - l'aliquota ridotta alla metà e richiedeva il pagamento della maggiore imposta dovuta con la soprattassa del 10 per cento. Successivamente, lo stesso ufficio notificava la cartella esattoriale concernente i relativi importi per l'anno 1977.

Il ricorso proposto alla Commissione tributaria di I grado di Treviso dal contribuente veniva respinto, mentre la Commissione di II grado lo accoglieva, ritenendo che lo stesso perseguiva fini di assistenza e beneficenza, come risultava dal decreto di erezione ad ente morale.

La Commissione tributaria centrale, su ricorso dell'ufficio, dichiarava la non spettanza delle agevolazioni e, quindi, la legittimità dell'operato dell'ufficio.

A sostegno della pronuncia la Commissione centrale rilevava:

- che nell'atto costitutivo dell'ente era previsto il fine "di concorrere efficacemente alle ricostruzioni edilizie in provincia di Treviso per abitazioni igieniche popolari a vantaggio delle classi che ne abbisognano in conseguenza delle enormi distruzioni di guerra e di assicurare anche in avvenire la continuità di nuove costruzioni ad uso abitazioni", da raggiungere con una serie di attività di amministrazione e gestione e con la previsione della devoluzione degli utili netti di esercizio a scopo di beneficenza o ad altri scopi afferenti alle finalità

dell'ente o ad incremento del patrimonio;

- che tali attività erano obiettivamente dirette alla produzione di beni e servizi e, quindi, ai sensi dell'[art. 2195](#) del codice civile, erano attività commerciali, a nulla rilevando la natura dell'ente che l'esercitava, né l'affermata carenza di ogni scopo di lucro;

- che l'ente aveva di fatto esercitato solo le attività previste dallo statuto;

- che il fine perseguito dall'ente era quello di realizzare nuovi edifici abitativi, costruendoli, riattandoli, acquistandoli ovvero permutandoli; assumendo prestiti, concedendo ipoteche e promuovendo anche con sovvenzioni, altre istituzioni che si proponevano gli stessi fini;

- che non vi era alcuna possibilità di ritenere l'ente in questione un ente di beneficenza, dato che la fondatezza di tale prospettazione era esclusa proprio dal fine dell'ente nonché dalle attività che l'ente era statutariamente chiamato a svolgere;

- che l'attività commerciale costituisce oggetto principale ogniqualevolta rientra fra le finalità istituzionali dell'ente e non tra le attività che possono essere svolte in via sussidiaria e meramente strumentale per il conseguimento di fini istituzionali, con la conseguenza che in tal caso nessuna rilevanza ha il criterio della prevalenza delle une rispetto alle altre;

- che l'Ente provinciale per la liberazione della marca T. era chiamato a svolgere (ed aveva in concreto svolto) attività commerciale, quale è quella che produce beni e servizi o provvede alla vendita o alla locazione o concede garanzie e crediti, mentre l'occasione storico-politica che aveva determinato la costituzione dell'ente non elideva le obiettive connotazioni dell'attività esercitata, dal momento che la produzione dei beni e servizi avveniva con l'utilizzo migliore dei fattori di produzione, secondo criteri idonei ad assicurare l'economicità della gestione;

- che, rispetto al fine proprio dell'ente, del tutto eventuale era il dato estrinseco della destinazione di eventuali utili netti di esercizio a scopi di beneficenza o ad altri scopi afferenti alle finalità della fondazione o ad incremento del patrimonio.

Avverso questa decisione l'Ente ha proposto ricorso per cassazione sulla base di un unico complesso motivo, illustrato da memoria, cui resiste con controricorso l'Amministrazione delle finanze.

Diritto - Con l'unico complesso motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'[art. 6](#), comma 1, lettere f) ed h), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; dell'[art. 2](#), lettere b) e c), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 e dell'[art. 51](#) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, in relazione all'[art. 51](#) della L. 17 luglio 1890, n. 6972, nonché all'[art. 2195](#) del codice civile ed agli [artt. 88](#), comma 2, lettera b), [108](#), comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi recato dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, questi ultimi applicabili ai sensi dell'[art. 36](#) del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42; nonché omessa e contraddittoria motivazione circa i punti decisivi della controversia [art. 360, nn. 3) e 5), del codice di procedura civile].

Rileva l'Ente ricorrente:

- che la Commissione ha confuso l'oggetto dell'attività dell'ente

con le finalità istituzionali dell'ente stesso, che ne hanno giustificato il riconoscimento quale ente pubblico di assistenza e di beneficenza ex art. 51 della L. n. 6972/1890;

- che l'aver voluto restringere l'ambito applicativo dell'agevolazione di cui all'[art. 6](#) del D.P.R. n. 601/1973, in assenza di univoci parametri normativi, solo agli enti che non svolgono attività commerciale, appare sicuramente errato, stante l'inclusione nel novero dei soggetti cui certamente spetta la suddetta agevolazione di enti che svolgono in via principale attività commerciale;

- che manca nella decisione impugnata una qualsivoglia valutazione sulla valenza risolutiva della questione controversa del riconoscimento dell'ente come ente di assistenza e beneficenza, ai sensi della legge Crispi del 1890;

- che quello che rilevava non era tanto se l'attività avesse natura commerciale o meno, quanto se, nella specie, fosse ravvisabile un ente di assistenza o di beneficenza o un ente a questo assimilato;

- che l'[art. 2195](#) del codice civile, come richiamato dall'[art. 51](#) del D.P.R. n. 597/1973, contempla tra le attività obiettivamente commerciali non tutte le attività di produzione di beni e servizi, ma solo quelle di produzione industriale di detti beni e servizi, mentre nella specie la Commissione aveva ommesso ogni indagine sul carattere industriale o meno dell'attività svolta;

- che l'assenza dello scopo di lucro rilevava ai fini della qualificazione di esso ricorrente quale ente di assistenza e beneficenza ovvero di ente assimilato;

- che l'attività principale, in vista delle finalità istituzionali dell'ente, ben può rivestire (anche) il carattere di attività di "assistenza e beneficenza", rilevante ai fini dell'[art. 6](#) del D.P.R. n. 601/1973, dal momento che l'attività commerciale può rivestire, dal punto di vista tributario, a certe condizioni, anche il carattere di attività di assistenza o beneficenza;

- che l'aspetto finalistico dell'attività, quale enunciata nello statuto, risponde ad una precisa funzione di rilevanza costituzionale, ponendosi in collegamento diretto con il principio solidaristico, mentre la circostanza che i destinatari degli alloggi sono le famiglie meno abbienti induce a ritenere che tale attività presenta tutti i caratteri della beneficenza;

- che esiste un rapporto di strumentalità diretta tra le finalità benefiche dell'ente e le attività materiali attraverso le quali si realizzano le finalità stesse di esso ricorrente;

- che il Tuir all'art. 88, comma 2, esclude la natura di attività commerciali, nello svolgimento di attività "previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituzionali esclusivamente a tale fine", con ciò confermando che è ben possibile ipotizzare un'attività obiettivamente commerciale, che rilevi agli effetti fiscali, come attività non commerciale nel caso proprio dell'esercizio di attività assistenziale da parte di un ente pubblico all'uopo istituito.

Il complesso motivo di ricorso è infondato.

Come questa Corte ha rilevato in altra occasione (cfr. Cass., 29 marzo 1990, n. 2573) con l'istituzione dell'Irpeg (D.P.R. 29 settembre 1973, n.

598) è stata disposta la riduzione alla metà dell'imposta per talune categorie di soggetti ([art. 6](#) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601).

La sola natura del soggetto non è però sufficiente per l'attribuzione dell'esenzione.

L'[art. 6](#) del D.P.R. n. 601/1973 deve infatti essere interpretato in relazione alle norme del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, che indicano il presupposto (art. 1) e i soggetti passivi (art. 2) dell'Irpeg.

Dopo che l'art. 1 ha indicato il presupposto dell'imposta sui redditi, continuativi od occasionali, provenienti da qualsiasi fonte, l'art. 2, nell'individuazione dei soggetti passivi, pone chiaramente l'accento sull'attività esercitata e fonda la distinzione - tra enti commerciali [comma 1, lettera b)] ed enti non commerciali [comma 1, lettera c)] - sul criterio oggettivo della prevalenza o meno dell'esercizio di attività commerciale, indipendentemente dal fine statutario astrattamente dichiarato.

Viene cioè posto in primo piano la natura oggettiva dell'attività e - dovendosi coordinare l'[art. 6](#) del D.P.R. n. 601/1973 con le disposizioni dettate in via generale dall'[art. 2](#) del D.P.R. n. 598/1973 - la norma agevolativa è delimitata nel senso che, perché questa possa operare, è necessario che il soggetto si possa collocare fra quelli di cui all'art. 2, comma 1, lettera c) (enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), perché l'esercizio di tale attività in via esclusiva o principale elimina in radice il presupposto dell'agevolazione.

Tale collocazione, cioè, costituisce un prerequisito per accedere - sussistendo le altre condizioni - all'agevolazione medesima.

La natura dell'attività in concreto esercitata (elemento oggettivo) prevale - come è stato osservato nella stessa decisione - sul fine dichiarato (elemento soggettivo) anche se si tratta di fine non di lucro, dal momento che lo scopo di ripartire, oppure no, utili ai partecipanti all'iniziativa commerciale costituisce un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non fa venire meno il carattere commerciale dell'attività e non rileva ai fini tributari, essendo indifferente la destinazione che venga data agli utili eventualmente prodotti.

Qualora l'esercizio di attività commerciale costituisca l'oggetto esclusivo o prevalente del soggetto, questo deve collocarsi fra quelli indicati nell'art. 2, comma 1, lettera b) e, per ciò solo, non può essere compreso fra quelli che beneficiano dell'agevolazione di cui all'[art. 6](#) del D.P.R. n. 601/1973.

Ove l'attività risulti non esclusivamente o non prevalentemente commerciale ed il soggetto può per ciò rientrare fra quelli che astrattamente beneficiano dell'agevolazione, questa non deve ritenersi applicabile necessariamente.

Anche l'art. 2, comma 1, lettera c) fra riferimento all'attività esercitata da parte di soggetti che, in quanto non svolgono in via esclusiva o prevalente attività commerciale, possono beneficiare dell'agevolazione quando siano astrattamente ricomprensibili fra quelli indicati nell'[art. 6](#) del D.P.R. n. 601/1973, con la conseguenza che pur se tali soggetti sono identificati e qualificati in base ai fini che

istituzionalmente perseguono, occorre che l'attività commerciale svolta sia, con quel fine, in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata.

Tale rapporto di strumentalità deve essere accertato dal giudice del merito - ed il relativo accertamento, ove, come nella specie, sia logicamente e congruamente motivato è incensurabile in sede di legittimità - sicché lo stesso viene ad essere correttamente escluso quando si tratta di attività volta al procacciamento di mezzi economici, ove, per l'intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine, non sia con esso coerente, in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando, cioè, si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al raggiungimento dei fini istituzionali.

Dare esclusivo rilievo ai predetti fini si risolverebbe in un'incontrollabile estensione dell'agevolazione tributaria contro il carattere eccezionale di essa e nella possibilità, per il soggetto, di preconstituirsì il regime fiscale più conveniente in contrasto con il principio di effettività dell'imposizione tributaria.

È, pertanto, ultronea ogni discussione rivolta ad accertare se sia o meno intervenuto il riconoscimento dell'ente come ente di beneficenza o assistenza, ai sensi della legge del 1890.

Nel caso di specie, come risulta dalla precedente esposizione, l'ente ricorrente svolge attività esclusivamente commerciale e, pertanto, correttamente, la decisione impugnata ha escluso la spettanza dell'agevolazione, senza che rilevi che l'oggetto dell'attività costituisca un mezzo per il raggiungimento di fini che, astrattamente, potrebbero dar luogo all'esenzione.

Né appare rilevante il richiamo, nella memoria, a Cass., 1° dicembre 1987, n. 8939, dal momento che tale pronuncia si riferisce ad una fattispecie in cui una società era stata costituita con uno scopo sociale di natura dichiaratamente imprenditoriale, mentre, in concreto, si era limitata all'acquisto di un solo fondo rustico ed alla sua concessione in affitto a coltivatore diretto, laddove, nel caso in esame, è pacifico che l'ente ha svolto tutte le attività di cui all'oggetto sociale.

Parimenti inconferente - ed anzi contrario alla tesi dell'ente ricorrente - è poi il richiamo all'[art. 88](#), comma 2, del Tuir del 1986, per il quale non costituiscono esercizio di attività commerciale, fra l'altro, "l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le Unità sanitarie locali".

Infatti, la presunzione iuris et de iure della non considerazione come attività commerciale delle attività svolte da determinati soggetti ben individuati per il raggiungimento di particolari fini, conferma quanto si è venuto fin qui dicendo e cioè che quando, come nella specie, non si è in presenza di un ente pubblico siffatto lo svolgimento da parte dello stesso di un'esclusiva attività commerciale - che si realizza, contrariamente all'assunto del ricorrente, al di fuori di ogni connotato industriale - comporta l'esclusione dall'esenzione dell'imposta.

A tali principi si è ispirata la decisione impugnata e la stessa, pertanto, non merita le censure formulate.

Il ricorso va, pertanto, rigettato.
Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M. - La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente a rimborsare alla parte controricorrente le spese di questa fase di giudizio liquidate in lire 20.000, oltre quelle prenotate a debito, nonché lire 5.000.000 per onorari.

Note:

(1) Vedasi anche Corte Cass., Sez. I civ., 14 ottobre 1994-15 febbraio 1995, n. 1633.