

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

22356  
Oggetto  
20  
\*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 5294/2012

Cron. 22356

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. ETTORE CIRILLO - Presidente - Ud. 20/12/2019  
Dott. GIUSEPPE LOCATELLI - Consigliere - PU  
- Rel. Consigliere  
Dott. LUCIO NAPOLITANO -  
Dott. MICHELE CATALDI - Consigliere -  
PASQUALINA ANNA  
Dott. - Consigliere -  
PIERA CONDELLO

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 5294-2012 proposto da:

FONDAZIONE (omissis) , in persona del legale  
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata  
in (omissis) , presso lo studio  
dell'avvocato (omissis) , che la rappresenta e  
difende, giusta procura in calce;

- **ricorrente** -**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- **intimata** -

avverso la sentenza n. 95/2011 della COMM.TRIB.REG. di  
VENEZIA, depositata il 29/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 20/12/2019 dal Consigliere Dott. LUCIO  
NAPOLITANO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. PAOLA MASTROBERARDINO che ha concluso  
per l'accoglimento del secondo e del terzo motivo di  
ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato (omissis) per delega  
dell'Avvocato (omissis) che ha chiesto l'accoglimento del  
ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

La Fondazione (omissis) , con separati ricorsi, impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Treviso comunicazione d'irregolarità emessa nell'ambito di controllo automatizzato, ex art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600/1973, con riferimento alla dichiarazione modello UNICO 2003 per l'anno 2002 e la cartella di pagamento successivamente notificata - sebbene la ricorrente avesse ottenuto la sospensione del primo provvedimento impugnato - con la quale l'Amministrazione finanziaria, attraverso il concessionario della riscossione, chiedeva il pagamento dell'IRPEG per euro 977.295,34, oltre sanzioni ed interessi, quale risultante dall'applicazione dell'aliquota ordinaria del 36% in luogo di quella agevolata dimezzata di cui all'art. 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, per la quale la Fondazione riteneva di avere i requisiti, perseguendo le finalità previste dalla norma.

La CTP di Treviso, riuniti i ricorsi, li accolse, ritenendo la comunicazione atto autonomamente impugnabile e nullo in quanto carente di motivazione e la cartella nulla per invalidità derivata, stante la disposta, nelle more, sospensione della previa comunicazione d'irregolarità, oltre che per vizio proprio, in quanto emessa senza il rispetto del termine, qualificato come perentorio, di giorni trenta, di cui all'art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600/1973.

Avverso detta pronuncia l'Agenzia delle Entrate propose appello principale, chiedendo, in totale riforma della pronuncia di primo grado, dichiararsi inammissibile il ricorso proposto avverso la comunicazione d'irregolarità ed infondata la doglianza della controparte nel merito del recupero di quanto ritenuto dovuto per IRPEG in ragione dell'applicazione dell'aliquota ordinaria, assumendo l'Amministrazione finanziaria che l'elencazione contenuta nell'art. 6 del d.P.R. n. 601/1973 dovesse considerarsi tassativa e non



suscettibile, quindi, di essere estesa in via d'interpretazione a casi simili. Quanto ai vizi propri della cartella, eccettiva il difetto della propria legittimazione passiva, essendo detti vizi riferiti ad attività propria del concessionario della riscossione.

La Fondazione, nel costituirsi, chiese il rigetto dell'avverso gravame, spiegando a sua volta, per l'ipotesi di accoglimento anche parziale dell'avverso appello, appello incidentale per l'accoglimento delle questioni non oggetto di pronuncia espressa da parte dalla pronuncia di primo grado relative alla contestata validità della comunicazione d'irregolarità e della cartella per vizi propri.

Con sentenza n. 95/19/11, depositata il 29 novembre 2011, non notificata, la Commissione tributaria regionale (CTR) del Veneto, dando atto dell'intervenuto annullamento in autotutela delle sanzioni, confermò nel resto la legittimità della cartella, ritenendo che la Fondazione (omissis), avente natura di fondazione bancaria, non potesse fruire dell'agevolazione di cui al succitato art. 6 del d.P.R. n. 601/1973, generando la gestione di partecipazioni bancarie un reddito d'impresa.

Avverso detta pronuncia della CTR la Fondazione ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, ulteriormente illustrato da memoria.

L'Amministrazione finanziaria non ha svolto difese.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., lamentando omesso esame degli specifici motivi dell'appello incidentale proposto dinanzi alla CTR, col quale erano state riproposte le eccezioni relative all'illegittimità della cartella impugnata per: a) inesistenza della notifica, in quanto notificata direttamente da parte del concessionario della riscossione per mezzo del servizio postale; b) per carenza di sufficienti indicazioni atte a



comprendere le ragioni della pretesa erariale, in violazione di quanto previsto dall'art. 7 della l. n. 212/2000; c) per difetto di sottoscrizione.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha affermato che la comunicazione d'irregolarità di cui all'art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600/1973 costituisce atto non autonomamente impugnabile, in quanto non ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992.

3. Con il terzo motivo la Fondazione lamenta violazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 153/1999 e dell'art. 6 del d.P.R. n. 601/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., rilevando come la sentenza impugnata abbia tralasciato di considerare che, per effetto della riforma di cui al d. lgs. n. 153/1999, essa, secondo quanto previsto dall'art. 2 del citato decreto, è divenuta persona giuridica privata senza fine di lucro, avendo assunto, in ragione dell'approvazione, da parte dell'allora Ministero del Tesoro, del proprio statuto modificato in conformità al titolo I di detto decreto, ai sensi dell'art. 12 del citato d. lgs. n. 153/1999, la natura di ente non commerciale di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) del TUIR (numerazione *ante* 2004).

4. Infine, con il quarto motivo, la ricorrente denuncia omessa o comunque insufficiente motivazione, ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., in ordine ai vizi di nullità dai quali risultano affette la comunicazione d'irregolarità e la cartella di pagamento.

5. Il primo motivo è infondato. Non ricorre, infatti, come chiarito più volte da questa Corte (cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, ord. 6 dicembre 2017, n. 29191; Cass. sez. 1, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass. sez. 1, 11 settembre 2015, n. 17956; Cass. sez. 1, 8 marzo 2007, n. 5351), il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata

decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo.

5.1. Nella fattispecie in esame, negando nel merito la sussistenza dei presupposti per il riconoscimento dell'agevolazione nei confronti della Fondazione bancaria, la sentenza impugnata ha implicitamente rigettato le questioni di natura formale riproposte, peraltro con appello incidentale condizionato, dall'ente nelle proprie controdeduzioni all'appello principale, rispetto alle stesse antinomiche, proposto dall'Amministrazione finanziaria.

6. Il secondo motivo è invece fondato.

La decisione impugnata, infatti, nella parte in cui ha escluso l'autonoma impugnabilità della c.d. comunicazione d'irregolarità emessa nell'ambito del procedimento di controllo automatizzato ex art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600/1973, si è posta in contrasto con il consolidato indirizzo interpretativo espresso al riguardo da questa Corte (cfr., tra le molte, più di recente, Cass. sez. 6-5, ord. 19 febbraio 2016, n. 3315; Cass. sez. 5, 28 luglio 2015, n. 15957; Cass. sez. 6-5, ord. 28 novembre 2014, n. 15957), cui va assicurata ulteriore continuità, secondo cui « In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, con la conseguenza che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione d'irregolarità, ex art. 36 bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. avviso bonario)».

7. Il terzo motivo è ugualmente fondato.

7.1. La sentenza impugnata ha escluso che alla Fondazione (omissis) potesse essere riconosciuta l'agevolazione di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 601/1973, richiamando le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. SU 18 novembre 2008, n. 1576), riguardo all'insuscettibilità dell'estensione dell'agevolazione ad enti non rientranti nelle tipologie tassativamente indicate dalla norma, nonché precedente riguardante la stessa Fondazione (Cass. sez. 5, 16 novembre 2009, n. 28022), che aveva escluso per l'ente, con riferimento all'annualità primo ottobre 1997 - 30 settembre 1998, il diritto all'applicazione dell'aliquota IRPEG nella misura ridotta del 50%.

La controversia in esame riguarda peraltro l'anno d'imposta 2003, per il quale il diritto all'agevolazione va valutato in relazione al combinato disposto del citato art. 6 del d.P.R. n. 601/1973, con l'art. 12, commi 1 e 2, del d. lgs. 17 maggio 1999, n. 153, i quali, per quanto qui rileva, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, stabiliscono rispettivamente:

1. Le Fondazioni che hanno adeguato gli statuti alle disposizioni del titolo I si considerano enti non commerciali di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR, anche se perseguono le loro finalità mediante esercizio, con le modalità di cui all'articolo 9, di imprese strumentali ai loro fini statutari.
2. Alle fondazioni previste dal comma 1, operanti nei settori rilevanti, si applica il regime previsto dall'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601.

7.2. Ciò posto, escluso che possa valere quale giudicato esterno la succitata Cass. n. 28022/09, riferita a diversa annualità d'imposta e in contesto normativo differente (cfr. Cass. sez. 5, 9 ottobre 2015, n. 20257; Cass. sez. 5, 31 luglio 2015, n. 16245), essendo incontroverso in fatto che la Fondazione (omissis) ha provveduto



ad adeguare tempestivamente il proprio Statuto alle disposizioni del predetto Titolo I, ottenendo in data 23 ottobre 2000 l'approvazione delle relative modifiche da parte dell'allora Ministero del Tesoro, da quella data e fino all'abrogazione, con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 12 luglio 2004, dell'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 153/1999 ad opera dell'art. 2, comma 4, del d.l. 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla l. 30 luglio 2004, n. 191, deve ritenersi sussistente il diritto della Fondazione all'attribuzione dell'agevolazione di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 601/1973, che spetta dunque in relazione all'anno d'imposta 2003.

7.3. La conclusione di cui sopra è in linea, d'altronde, con le decisioni di questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 14 novembre 2018, n. 29135; Cass. sez. 5, 11 maggio 2017, n. 11648), che, pur riferite ad annualità anteriori all'entrata in vigore del citato art. 12 del d.lgs. n. 153/1999, hanno avuto modo di chiarirne, nel solco della citata Cass. SU n. 1576/08, la portata di norma innovativa che, ove applicabile, come nella fattispecie in questa sede in esame, comporta l'attribuzione alle fondazioni bancarie che si siano adeguate alle nuove prescrizioni la qualifica di fondazioni con personalità giuridica di diritto privato, così estendendo a detti enti il regime tributario proprio degli enti non commerciali ex art. 87, comma 1, lett. c) TUIR (vecchia formulazione).

8. Alla stregua delle considerazioni che precedono resta assorbito il quarto motivo di ricorso.

9. In conclusione il ricorso va accolto in relazione al secondo e terzo motivo, con conseguente cassazione dell'impugnata sentenza.

10. Non occorrendo, in ragione di quanto sopra osservato, ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384, secondo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con accoglimento degli originari ricorsi della Fondazione (omissis) .





11. Avuto riguardo all'andamento del giudizio, possono essere compensate tra le parti le spese del doppio grado di merito, ponendosi a carico dell'Amministrazione intimata, secondo soccombenza, le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso in relazione al secondo ed al terzo motivo, rigettato il primo e dichiarato assorbito il quarto.

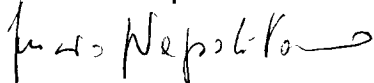
Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo la causa nel merito, accoglie gli originari ricorsi della contribuente.

Compensa tra le parti le spese del doppio grado del giudizio di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 7000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15%, agli esborsi, liquidati in euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 20 dicembre 2019

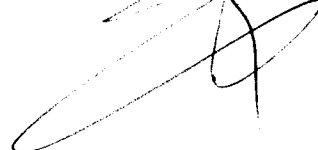
Il consigliere estensore

Dott. Lucio Napolitano



Il Presidente

Dott. Ettore Cirillo



**DEPOSITATO IN CANCELLERIA**

**oggi. 15 OTT. 2020**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa Isabella Panacchia

