

### Svolgimento del processo

1. La CTR del Lazio, con sentenza n. 254/38/07 del 29.10.2007, depositata il 27.11.2007, ha accolto l'istanza di revocazione, ma rigettato nel merito, il ricorso proposto dalla Cassa Nazionale del Notariato avverso la sentenza resa da altra sezione della stessa CTR n. 157/22/06 che aveva dichiarato inammissibile l'appello proposto dalla medesima Cassa avverso la decisione della CTP di Roma, pubblicata il 20 dicembre 2004, che aveva rigettato **il ricorso contro il silenzio rifiuto avverso la domanda di rimborso di tributi IRPEG versati nel corso degli anni 1997-2001.**

2. Osservava, in particolare, la CTR che risultando ammissibile e fondata l'istanza di revocazione per l'esistenza di un errore di fatto, la doglianza di merito agitata dalla Cassa Notarile, fondata sull'asserita inesistenza totale dell'obbligazione tributaria ai sensi del *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 88, comma 2 (T.U.I.R.)*, doveva tuttavia ritenersi infondata. Ed infatti, *l'art. 88 TUIR*, nel prevedere al primo comma l'esenzione dall'imposta IRPEG per gli organi ed Amministrazioni dello Stato, compresi gli Enti locali e nel sancire, al secondo comma, che non costituiscono attività commerciali e non sono soggette ad imposta le attività previdenziali, assistenziali e sanitarie esercitate da Enti pubblici, non poteva giovare alla Cassa Nazionale del Notariato.

2.1 Secondo il giudice di appello, infatti, la lettura coordinata dei due commi dell'art. 88 e la ratio agli stessi sottesa, volta a garantire l'esenzione agli enti pubblici in quanto diramazione dello Stato e soggetti a criteri gestionali propri delle Amministrazioni pubbliche, escludeva di poter includere fra i soggetti esenti detta Cassa che, pur svolgendo attività pubblicistiche quali quelle previdenziali e pur essendo considerato Ente privato **di facciata**, operava secondo criteri di gestione autonoma e privatistica e senza alcuna ingerenza da parte dello Stato ed era, pertanto, esclusa dal novero dei soggetti tassativamente indicati nell'art. 88. Affermava, ancora, il giudice di appello che le Casse Nazionali di Previdenza professionale non avevano natura di enti pubblici, ma perseguivano finalità pubblicistiche con criteri di gestione privatistici, rimanendo soggette alla disciplina dell'art. 87 cit. *T.U.I.R.* e dunque all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

2.2 Avverso la decisione sopra ricordata propone ricorso per Cassazione la Cassa Nazionale del Notariato affidato a due motivi, al quale resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso. E' stata tempestivamente depositata memoria dalla ricorrente.

### Motivi della decisione

3. Con il primo motivo di ricorso il Consiglio Nazionale del Notariato ha dedotto violazione e falsa applicazione dell'art. 88, comma 2 cit. *T.U.I.R.*, in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3.

3.1 Lamenta la Cassa Nazionale del Notariato che erroneamente il giudice di appello aveva ritenuto che l'esenzione dal pagamento dell'IRPEG prevista dall'art. 88, fosse riservata solo ad enti pubblici e non potesse riguardare essa ricorrente in quanto ente solo formalmente privato, come pure aveva evidenziato la CTR, essendo evidente che l'esenzione prevista dal secondo comma di detta disposizione doveva ritenersi estesa anche ad essa Cassa, che era a tutti gli effetti ente pubblico come ribadito dalla *L. n. 70 del 1975*. Era stato, infatti il *D.Lgs. n. 509 del 1994* a collocare, **solo a taluni fini, detta Cassa nell'ambito privatistico.** Ma la veste formale dell'ente, proseguiva la ricorrente, non poteva in alcun modo incidere sulla natura istituzionale necessariamente pubblicistica, peraltro sancita anche dalle Sezioni Unite di questa Corte - sent. nn. 9940/05 e n.10218/06 - e dalla Corte costituzionale (sent. n. 248/1997). Circostanza

che, d'altra parte, appariva confermata dalla sicura sussumibilità della Cassa all'interno della categoria degli organismi di diritto pubblico di matrice comunitaria, nemmeno rispondendo al vero che l'attività dell'ente fosse esente da controlli e vigilanza di natura pubblica, invece esistenti.

4. L'Agenzia delle Entrate ha dedotto l'infondatezza della prima censura, rilevando che l'ambito di operatività dell'art. 88, comma 2 cit. *T.U.I.R.*, era soggettivamente delimitato alla categoria degli enti pubblici, poi aggiungendo che la qualifica di associazione con personalità di diritto privato della Cassa Nazionale sancita dalla *L. n. 537 del 1993, art. 1, comma 33*, n. 4 e dal *D.Lgs. n. 509 del 1994*, escludeva l'operatività dell'anzidetta disposizione, risultando infine inconferente la sussumibilità della Cassa all'interno della categoria dell'organismo di diritto pubblico originata ad altri fini ed all'interno del sistema comunitario.

5. La doglianza è infondata.

5.1 Ai fini della ricostruzione del quadro normativo di riferimento, rilevano, in primo luogo, le previsioni del *D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 87, 88 e 108*, nelle formulazioni applicabili *ratione temporis*.

5.2 Secondo l'art. 87, "sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche", tra gli altri, "c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali". L'art. 88 stabilisce poi, al comma 1, 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, aggiunge che non costituisce esercizio di attività commerciale (oltre "l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici") anche "l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le unità sanitarie locali". L'art. 108 infine, al comma 1, prevede che "il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lett. c) del comma 1, dell'art. 87 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva".

5.3 Dalla riportata disciplina emerge chiaramente, innanzitutto, che l'esclusione dall'imposta è prevista dal *T.U.I.R.* solo per organi e amministrazioni dello Stato, enti territoriali, consorzi e associazioni tra enti locali nonché enti gestori di demani collettivi e non anche per gli enti pubblici istituiti esclusivamente al fine dell'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie, ivi comprese le unità sanitarie locali. Per questi enti non è previsto un regime di esclusione dall'imposta, ma una particolare disciplina applicativa dell'imposta medesima.

5.4 Al riguardo la giurisprudenza di questa Corte (specialmente pronunziatasi con specifico riguardo al regime tributario delle a.s.l.) è, invero, consolidata nel ritenere che, a norma del *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 2, lett. c)*, gli enti pubblici che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale non sono esclusi dall'assoggettamento ad Irpeg. In relazione a tali enti, tuttavia, l'esplicazione delle attività previdenziali, assistenziali e sanitarie per cui essi siano esclusivamente istituiti non costituisce esercizio di attività commerciale (*D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, comma 2, lett. c)*, e tale circostanza, mentre, per un verso, comporta che tali attività non danno correlativamente luogo a prelievo di reddito d'impresa a fini Irpeg a carico degli enti in questione, implica, per l'altro, che, in relazione ad esse (in quanto attività non commerciali a fini fiscali), non opera la regola, sancita dal *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 40, comma 1* (secondo cui il reddito degli immobili relativi ad imprese commerciali, non va considerato come fondiario, ma segue il regime del reddito di impresa) e che, conseguentemente, il reddito degli immobili (mancando il presupposto per la sua "confluenza" nel reddito di impresa, in assenza di esercizio di attività commerciale)

mantiene la sua natura di reddito fondiario e la sua autonomia impositiva. Ciò, in forza della previsione del *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 108*, secondo cui il reddito degli enti pubblici non commerciali va ricostruito in maniera "atomistica", proprio per evitare contaminazioni tra i diversi tipi di reddito che non possono poi confluire nell'unica categoria del reddito di impresa, dovendosi rispettare le esclusioni sancite dall'art. 88 del medesimo testo di legge, e per l'impossibilità di applicare in via analogica agli immobili di enti pubblici esclusivamente istituiti per l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie, in quanto norma speciale, la deroga alla disciplina generale in materia di reddito fondiario, prevista dal *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 40*, per gli immobili strumentali all'esercizio di un'attività d'impresa, di un'arte o di una professione (cfr. *Cass. 12773/11; Cass. 9875/11 19138/10; 17089/09; 28176/08; 5484/08*).

5.5 L'esame della legislazione che ha determinato la trasformazione della Cassa nazionale del notariato da ente pubblico - istituito con R.D.L. 9 novembre 1919, n. 2239, con il compito primario di corrispondere un assegno supplementare ai notai i cui onorari non avessero raggiunto complessivamente nell'anno un minimo predeterminato di repertorio (art. 4) e poi destinato, in forza del *R.D.L. 27 maggio 1923, n. 1324* a divenire Cassa Pensioni a favore dei notai cessati dall'esercizio e delle loro famiglie (art. 3) in forza del D.M. 13 agosto 1924 - ad ente previdenziale di diritto privato - in forza del *D.Lgs. 30 giugno 1994, n. 509, art. 1*: Gli enti di cui all'elenco A allegato al presente decreto legislativo sono trasformati, a decorrere dal 1 gennaio 1995, in associazioni o in fondazioni con deliberazione dei competenti organi di ciascuno di essi, adottata a maggioranza qualificata dei due terzi dei propri componenti, a condizione che non usufruiscano di finanziamenti pubblici o altri ausili pubblici di carattere finanziario. Gli enti trasformati continuano a sussistere come enti senza scopo di lucro e assumono la personalità giuridica di diritto privato, ai sensi degli *art. 12 cod. civ.* e segg. e secondo le disposizioni di cui al presente decreto, rimanendo titolari di tutti i rapporti attivi e passivi dei corrispondenti enti previdenziali e dei rispettivi patrimoni. Gli atti di trasformazione e tutte le operazioni connesse sono esenti da imposte e tasse. Gli enti trasformati continuano a svolgere le attività previdenziali e assistenziali in atto riconosciute a favore delle categorie di lavoratori e professionisti per le quali sono stati originariamente istituiti, ferma restando la obbligatorietà della iscrizione e della contribuzione. Agli enti stessi non sono consentiti finanziamenti pubblici diretti o indiretti, con esclusione di quelli connessi con gli sgravi e la fiscalizzazione degli oneri sociali; art. 2 D.Lgs. ult. cit.: Le associazioni o le fondazioni hanno autonomia gestionale, organizzativa e contabile nel rispetto dei principi stabiliti dal presente articolo nei limiti fissati dalle disposizioni del presente decreto in relazione alla natura pubblica dell'attività svolta - esclude di potere ritenere che la stessa, come gli altri enti previdenziali di diritto privato disciplinati dal *D.Lgs. n. 509 del 1994*, possa essere equiparata agli enti previsti del *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, comma 2*, in assenza di specifica disposizione.

5.6 D'altra parte, la disciplina agevolatrice di cui al *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88* (nel testo vigente "ratione temporis" nell'anno d'imposta di cui è causa, a seguito della modifica di cui alla cit.

*L. n. 403 del 1990*), esclude dal tributo diretto soltanto "gli Organi e le Amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i Comuni, le Comunità Montane, le Province e le Regioni", stante l'indiscusso carattere eccezionale delle norme tributarie di agevolazione, sicchè la riportata elencazione deve ritenersi esaustiva e nel contempo limitativa della previsione di analogo beneficio per altri soggetti pubblici - *Cass. n. 11176 del 2005*.

5.7 Nè può sottacersi che l'*art. 88 del T.U.I.R.* di cui al *D.P.R. n. 917 del 1986*, il quale elenca gli enti pubblici non soggetti alle imposte dirette, data la sua specialità, è agevolazione applicabile esclusivamente ai soggetti ivi elencati e non può essere estesa ad emanazioni organizzative degli enti stessi o ad altri enti che si prefiggano il soddisfacimento di interessi particolari come quelli riguardanti una categoria ristretta di

persone, in luogo della realizzazione dell'interesse generale o dei fini istituzionali propri dell'ente pubblico cui risultano collegati, su tali presupposti escludendo l'applicabilità dell'agevolazione indicata ad una cassa pensioni comunale - conf. anche Cass. 422/2008-.

5.8 Orbene, facendo applicazione dei superiori principi, il ricorso della Cassa Nazionale si rivela infondato atteso che, anche nella prospettiva dell'evocato presupposto della sua natura pubblica essa, comunque, non potrebbe ritenersi, come preteso, non assoggettata ad irpeg. Per le stesse ragioni la qualifica di organismo di diritto pubblico invocata al fine di giustificare l'applicabilità dell'esenzione di cui al ricordato art. 88 ult. cit. non risulta dirimente, anche per la circostanza che il riconoscimento di tale qualifica è stato operato nell'ordinamento interno con riferimento a peculiari settori influenzati dal diritto dell'Unione Europea.

6. Con il **secondo motivo** di ricorso la Cassa Nazionale notariato ha dedotto il vizio di omessa pronuncia sulla questione relativa alla violazione dell'*art. 127 T.U.I.R.*, in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, n. 4, evidenziando che nel ricorso per revocazione essa ricorrente aveva evidenziato che l'esclusione dell'esenzione di cui *all'art. 88, comma 2 T.U.I.R.*, avrebbe determinato la violazione del principio di doppia imposizione, essendo le prestazioni pensionistiche della Cassa erogate agli aventi diritto al netto di una ritenuta alla fonte dopo che la stessa materia imponibile veniva pagata da essa Cassa.

6.1 Evidenziava che il giudice di appello aveva ignorato tale problema dando luogo al prospettato vizio della sentenza, non potendosi nemmeno ritenersi tale doglianza assorbita in relazione al rigetto del primo motivo che non rivestiva carattere pregiudiziale.

7. L'Agenzia delle entrate ha eccepito l'inammissibilità della censura, non avendo la Cassa avanzato una specifica domanda, nè tanto meno sollevato, trattandosi di controversia di rimborso, una specifica eccezione.

8. Il motivo è infondato.

8.1 Dalla sentenza impugnata risulta che nel proporre appello la Cassa aveva denunciato "l'errata interpretazione (da parte dei primi giudici) dell'*art. 88, comma 2 T.U.I.R.*, anche in considerazione della doppia imposizione di cui *all'art. 127 T.U.I.R.*, nonchè la disparità di trattamento tra previdenza obbligatoria e previdenza complementare dei fondi di gestione".

8.2 In definitiva, appare evidente alla Corte che la Cassa del Notariato avesse prospettato, dolendosi della prima decisione ed a conforto delle tesi sostenute in ordine all'interpretazione dell'*art. 88* dalla medesima proposta, la possibilità che il mancato riconoscimento della domanda potesse violare il principio della doppia imposizione sancito dall'*art. 127 T.U.I.R.*.

8.3 Epperò, sulla base dell'esame degli atti, non pare potersi revocare in dubbio che nel caso di specie la mancata espressa motivazione del giudice di appello non ha riguardato un motivo di appello, ma, stando a quanto indicato dalla ricorrente stessa a pag.

15 del ricorso, una delle argomentazioni poste a base della doglianza, tutta incentrata sulla estensibilità dell'*art. 88 comma 2 TUIR* alla Cassa Nazionale.

8.4 Sotto questo profilo la doglianza sarebbe inammissibile, avendo questa Corte ritenuto che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di una espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione - cfr. Cass. n. 10636 del 09/05/2007-.

8.5 Tale censura va semmai esaminata, alla luce del quesito di diritto, quale ulteriore prospettazione volta a contestare, nella sostanza, la violazione dell'*art. 88, comma 2*, in relazione *all'art. 127 T.U.I.R.*, già prospettato nel primo motivo di ricorso.

8.6 Sotto tale profilo la censura appare priva di giuridico fondamento.

8.7 E' infatti pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che il divieto di doppia imposizione postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto-cfr. Cass. 19687/2011-.

8.8 E' stato tra l'altro ritenuto che tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, quale quella che si realizza, in caso di partecipazione al capitale di una società commerciale, con la tassazione del reddito sia ai fini dell'IRPEG, quale utile della società, sia ai fini dell'IRPEF, quale provento dei soci, attesa la diversità non solo dei soggetti passivi, ma anche dei requisiti posti a base delle due diverse imposizioni.

8.9 Orbene, nel caso di specie, come pure osservato dall'Agenzia delle Entrate nel controricorso, non pare revocabile in dubbio la diversità di presupposti - da intendere quali fatti al verificarsi dei quali sorge l'obbligazione tributaria in capo al soggetto che ha posto in essere i fatti medesimi - che l'ordinamento prevede rispetto all'assoggettamento ad IRPEG dei redditi della Cassa Nazionale del Notariato, decisamente diversi da quelli che lo stesso ordinamento prevede con riferimento al reddito pensionistico dei soggetti che ricevono il trattamento previdenziale da parte della Cassa medesima.

8.10 Sulla base di tali ragioni, la doglianza proposta dalla Cassa ricorrente appare destituita di giuridico fondamento.

8.11 Parimenti non condivisibile si appalesa la prospettata incostituzionalità per inconferenza del tertium comparationis evocato dalla parte ricorrente - previdenza complementare - totalmente diversa per presupposti e finalità rispetto all'attività posta in essere dalla Cassa Nazionale ed alla quale si riferisce l'istanza di rimborso.

8.12 E', infine, il caso di evidenziare che rispetto alla vicenda qui all'esame della Corte, concernente la richiesta di rimborso di imposta IRPEG corrisposta dalla Cassa nel corso degli anni 1997-2001 non può giovare la modifica apportata all'attuale *art. 74 T.U.I.R.* comma 2 dal *D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 38, comma 11*, recante Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica, convertito in legge, con modifiche, dalla *L. 30 luglio 2010, n. 122*, alla stregua del quale "*D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 74* al comma 2, lettera b) , sono aggiunte, infine, le parole: "nonchè l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria", trattandosi di norma chiaramente innovativa priva, in mancanza di specifica previsione, di efficacia retroattiva secondo il principio generale contenuto *nell'art. 11 disp. gen.*.

9. Ricorrono giusti motivi per compensare le spese del procedimento.

### **P.Q.M.**

LA CORTE Rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 17 ottobre 2012.

Depositato in Cancelleria il 24 luglio 2013