

Roma, 17 dicembre 2007

OGGETTO: Fondazioni bancarie - agevolazioni previste dall'art. 6 del DPR n. 601 del 1973 e dall'art. 10-bis della legge n. 1745 del 1962 - sentenza delle sezioni unite della Corte di Cassazione n. 27619 del 2006

INDICE**INDICE 2**

1. Premessa	3
2. La questione controversa	3
3. Il panorama giurisprudenziale prima della pronuncia delle sezioni unite della Cassazione n. 27619 del 2006.....	5
4. La pronuncia delle sezioni unite della Cassazione n. 27619 del 2006.....	7
4.1 La soluzione individuata dalla pronuncia delle sezioni unite	9
5. Ulteriori pronunce della Cassazione dopo la sentenza delle sezioni unite	12
6. Gestione del contenzioso pendente.....	14

1. Premessa

Le sezioni unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 27619 del 29 dicembre 2006, sono intervenute a comporre il contrasto insorto nella sezione tributaria circa l'applicabilità alle fondazioni bancarie delle agevolazioni tributarie previste dall'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 (riduzione dell'imposta sui redditi) e dall'art. 10-*bis* della legge 29 dicembre 1962, n. 1745 (esonero dalla ritenuta sugli utili societari).

I principi enunciati dalle sezioni unite sono stati poi recepiti dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione, la quale ha pronunciato numerose sentenze di segno favorevole per l'Amministrazione finanziaria.

Sulla controversa questione la scrivente, con nota prot. n. 199226 del 18 dicembre 2003, aveva invitato le strutture territoriali a proseguire il contenzioso in materia, riservandosi di assumere un indirizzo definitivo all'esito della pronuncia delle sezioni unite.

Pertanto, alla luce dei principi fissati dalla giurisprudenza di legittimità, si ritiene opportuno fornire ulteriori istruzioni.

2. La questione controversa

L'Amministrazione finanziaria ritiene che l'ostacolo alla riconducibilità delle fondazioni bancarie in una delle categorie di beneficiari espressamente indicate dall'art. 6 del DPR n. 601 del 1973 e dall'art. 10-*bis* della legge n. 1745 del 1962 sia rappresentato dalla peculiare attività che esse svolgono in via principale, consistente nella gestione del pacchetto azionario di imprese bancarie (cfr. circolare n. 238/E del 4 ottobre 1996, che tiene conto del parere del Consiglio di Stato n. 103 del 24 ottobre 1995; risoluzione n. 145/E del 2 ottobre 2001).

La riforma delle casse di risparmio e degli altri enti pubblici creditizi attuata con la legge 30 luglio 1990, n. 218 (cd. "*legge Amato*") e con il decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356, nel prevedere lo scorporo dagli originari enti creditizi delle aziende bancarie e il loro conferimento a società per azioni di nuova creazione (le cosiddette "*società conferitarie*"), ha istituito gli "*enti pubblici conferenti*" (nel linguaggio corrente comunemente denominati "*fondazioni bancarie*"). Tali enti hanno assunto istituzionalmente la titolarità e l'amministrazione di partecipazioni nelle rispettive società conferitarie dell'azienda bancaria, conservando piena capacità di diritto pubblico e proseguendo l'attività - tradizionale per le casse di risparmio - nel campo della promozione dello sviluppo sociale, culturale ed economico.

Il contenzioso esaminato nella presente circolare si riferisce specificamente ai periodi d'imposta per i quali era applicabile la "*legge Amato*".

Successivamente, con l'entrata in vigore del decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, emanato a seguito della legge delega 23 dicembre 1998, n. 461 (cosiddetta "*legge Ciampi*"), nell'ambito di un riordino della disciplina civilistica e fiscale degli "enti conferenti" [ridenominati "*fondazioni*" dall'art. 1, lett. c), del citato D.Lgs. n. 153 del 1999], gli enti in parola sono stati espressamente ammessi, in presenza di specifici presupposti, ai benefici di cui all'art. 6 del DPR n. 601 del 1973, in base all'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 153 del 1999, al quale l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto portata innovativa (cfr. la risoluzione n. 145/E del 2 ottobre 2001).

Le speciali disposizioni agevolative previste dal richiamato art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 153 del 1999 sono venute meno per effetto dell'art. 2, comma 4, lett. a), del decreto-legge 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2004, n. 191, che le ha espressamente abrogate, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 12 luglio 2004, giorno di entrata in vigore del predetto DL n. 168 del 2004 (cfr. art. 2, comma 5, e art. 6 dello stesso DL; circolare n. 52/E del 10 dicembre 2004, punto 2.1).

3. Il panorama giurisprudenziale prima della pronuncia delle sezioni unite della Cassazione n. 27619 del 2006

Sulla problematica in esame la Corte di Cassazione era intervenuta con decisioni contrastanti. Più precisamente, con la sentenza n. 14574 del 20 novembre 2001, la Suprema Corte si era espressa nel senso di escludere le fondazioni bancarie dai benefici previsti dall'art. 10-*bis* della legge n. 1745 del 1962, mentre con la sentenza n. 6607 del 9 maggio 2002 aveva riconosciuto la spettanza della riduzione dell'imposta sui redditi prevista dall'art. 6 del DPR n. 601 del 1973. Tale ultimo orientamento, sfavorevole all'Amministrazione finanziaria, era stato poi ribadito dal Giudice di legittimità con le sentenze n. 19365 del 17 dicembre 2003, n. 19445 del 18 dicembre 2003 e n. 129 del 9 gennaio 2004.

Al fine di comporre il contrasto insorto all'interno della sezione tributaria, con ordinanza n. 12217 del 14 agosto 2002, era stata sottoposta al Primo Presidente della Corte di Cassazione, per l'eventuale rimessione alle sezioni unite, la questione dell'esonero dalla ritenuta sugli utili societari prevista dall'art. 10-*bis* della legge n. 1745 del 1962, rimandando a quella sede anche l'approfondimento delle questioni circa la sovrapposibilità delle due agevolazioni (l'esonero dall'obbligo di ritenuta ai sensi dell'art. 10-*bis* citato e la riduzione dell'imposta sui redditi ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 601 del 1973) e la natura – interpretativa o innovativa – dell'art. 12 del citato D.Lgs. n. 153 del 1999.

Peraltro, il suddetto procedimento era stato sospeso a seguito del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia europea, operato d'ufficio dalla stessa sezione tributaria della Cassazione con ordinanza n. 8319 del 30 aprile 2004, sulle questioni riguardanti, tra l'altro, la qualificazione delle fondazioni bancarie come imprese in base alla disciplina comunitaria in materia di concorrenza

nonché la compatibilità del regime fiscale agevolato con le norme e i principi del trattato CE in tema di aiuti di Stato (causa C-222/04).

La Corte di giustizia europea si è pronunciata con la sentenza del 10 gennaio 2006, affermando, tra l'altro, che spetta al giudice nazionale valutare, caso per caso, sulla base della disciplina applicabile nel periodo oggetto di contestazione, se le fondazioni bancarie possano essere qualificate come "imprese" ai sensi dell'art. 87, n. 1, del Trattato CE e, in quanto tali, essere sottoposte alle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato, nonché se l'esenzione della ritenuta sui dividendi possa essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi del citato art. 87.

Ai fini che qui ci occupano, è importante sottolineare come la Corte di giustizia europea, sulla base della normativa che disciplinava le fondazioni bancarie nel periodo in esame, abbia ritenuto che non si potesse escludere che tali soggetti in astratto fossero qualificabili come "imprese" nell'ambito del diritto comunitario, posto che:

- le fondazioni, pur non potendo svolgere direttamente attività bancaria, assicuravano la "continuità operativa" tra esse stesse e la banca controllata;
- vi poteva essere coincidenza tra componenti degli organi amministrativi e di controllo dei due soggetti (fondazione e banca conferitaria);
- la fondazione doveva destinare una determinata quota di proventi, derivanti dalle partecipazioni nella società bancaria, ad una riserva finalizzata alla sottoscrizione degli aumenti di capitale di tale società;
- la fondazione poteva investire in titoli della società bancaria controllata;

- la fondazione poteva svolgere operazioni finanziarie e commerciali necessarie per realizzare gli scopi non lucrativi ad essa assegnati, nel cui ambito offriva beni o servizi sul mercato e, dunque, svolgeva pur sempre un'attività economica.

4. La pronuncia delle sezioni unite della Cassazione n. 27619 del 2006

Le sezioni unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate con una sentenza molto articolata, della quale si richiamano in questa sede i passi più significativi.

I Giudici di legittimità, nel recepire quanto affermato dalla Corte di giustizia europea con la citata sentenza del 10 gennaio 2006, hanno ribadito che è compito del Giudice nazionale compiere le verifiche finalizzate a dare corretta applicazione del diritto comunitario, una volta ricostruita la disciplina normativa nazionale vigente *ratione temporis* ed accertata in concreto l'attività effettivamente svolta dalle fondazioni bancarie.

In esito a tali verifiche, qualora venga riscontrata la natura di impresa delle fondazioni bancarie e siano qualificate come aiuto di Stato le agevolazioni dalle stesse richieste, ne deriverebbe l'obbligo di disapplicare il regime agevolativo di cui all'art. 10-*bis* della legge n. 1745 del 1962, nonché quello di cui all'art. 6 del DPR n. 601 del 1973, per contrasto con il diritto comunitario.

La verifica sulla compatibilità delle agevolazioni fiscali con la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato va operata d'ufficio ed anche, per la prima volta, nel corso del giudizio di legittimità, qualora la questione non sia stata esaminata nei precedenti gradi di giudizio. In tale ultima ipotesi, se sono necessari accertamenti di nuove questioni di fatto - come nella specifica controversia sottoposta all'esame delle sezioni unite - va pronunciata la cassazione con rinvio della sentenza impugnata, con la conseguenza che è demandato al Giudice del rinvio il compimento del predetto accertamento.

Nell'ambito di tale verifica, peraltro, l'aspetto più rilevante - seppure non esclusivo - è rappresentato dalla questione di diritto interno relativa all'accertamento dei requisiti per l'applicabilità delle norme agevolative.

Le sezioni unite, con specifico riferimento all'art. 10-*bis* della legge n. 1745 del 1962, affermano che, trattandosi di un'agevolazione fiscale in senso stretto, incombe sul soggetto richiedente l'onere della prova in ordine al relativo presupposto, avuto riguardo sia alle norme legislative e statutarie che regolavano i compiti e l'attività della fondazione nel periodo d'imposta in contestazione, sia all'attività effettivamente esercitata in quel periodo.

Nel cassare con rinvio la sentenza impugnata, le sezioni unite hanno illustrato i seguenti principi di diritto ai quali deve uniformarsi il giudice di rinvio:

- *“la gestione di partecipazioni di controllo sull'impresa bancaria (o su impresa di cui è titolare un'impresa facente parte di una holding), ovvero di acquisizione e gestione di partecipazioni di altre imprese, da parte delle fondazioni bancarie attraverso una propria struttura organizzata, nella vigenza del regime di cui alla L. 30 luglio 1990, n. 218, e al D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, è idonea a far ritenere tali soggetti come imprese, ai fini dell'applicazione del diritto comunitario della concorrenza”;*
- è onere del soggetto che invoca l'agevolazione dimostrare che l'attività da esso svolta *“considerati i fini statutari, gli eventuali accordi parasociali aventi ad oggetto l'esercizio del diritto di voto o danti luogo ad un'influenza dominante, anche congiunta, sulla gestione della banca conferitaria o di altre imprese, e anche il complesso delle attività effettivamente espletate nel periodo d'imposta, abbia un ruolo non prevalente o strumentale rispetto alla provvista di risorse destinate all'esercizio di attività sociali, di beneficenza o culturali”;*

- *“in ogni caso, ai fini del riconoscimento dell’agevolazione di cui all’art. 10-bis della L. 29 dicembre 1962, n. 1745, ... occorre la dimostrazione che tali attività abbiano costituito le uniche espletate dall’ente”*;
- *“nei processi tributari in cui viene chiesto il riconoscimento di un’agevolazione fiscale incombe al soggetto che invoca tale agevolazione l’onere della prova dei relativi presupposti”*;
- *“ad esito del predetto esame, in applicazione dei principi affermati dalla giurisprudenza comunitaria, ove ritenga che la misura costituisca un Aiuto di Stato e la Repubblica italiana non abbia seguito la procedura di cui all’art. 88, comma 3, del Trattato CE, ritenuta l’illegalità della misura di aiuto, disapplichi le norme nazionali e dichiari non spettante l’agevolazione”*.

4.1 La soluzione individuata dalla pronuncia delle sezioni unite

La soluzione offerta dai Giudici di legittimità alla problematica in esame è individuata nell’assolvimento dell’onere della prova da parte della fondazione bancaria in ordine alla sussistenza dei presupposti per l’applicazione del beneficio fiscale richiesto e, di riflesso, in ordine alla natura non imprenditoriale dell’attività esercitata, al fine di escludere la configurabilità in termini di aiuto di Stato dell’agevolazione richiesta.

Come precisato dalle sezioni unite, *“la prova ... deve riguardare l’attività effettivamente espletata nel periodo d’imposta in contestazione, alla luce delle disposizioni normative e statutarie”*.

Più precisamente, incombe sulla fondazione bancaria l’onere di provare la contestuale ricorrenza nel periodo d’imposta oggetto di contestazione delle seguenti circostanze:

- 1) esistenza di una previsione statutaria, adottata in conformità all'art. 12 del D.Lgs. n. 356 del 1990, in base alla quale possano dirsi soddisfatti i requisiti tassativamente indicati dalle norme agevolative di cui si invoca l'applicazione (requisito formale);
- 2) effettiva corrispondenza dell'attività esercitata in concreto dalla fondazione con quella individuata dalle disposizioni legislative e statutarie (requisito sostanziale);
- 3) natura non imprenditoriale dell'ente ai fini del diritto comunitario in tema di concorrenza. In proposito, occorre tenere presente che, secondo la costante giurisprudenza della Corte di giustizia, la nozione di "impresa" nell'ambito della disciplina comunitaria è estesa fino a ricomprendere *"qualsiasi ente che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento ... Costituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato"*; in particolare, *"un soggetto che, titolare di partecipazioni di controllo in una società, eserciti effettivamente tale controllo partecipando direttamente o indirettamente alla gestione di essa, deve essere considerato partecipe dell'attività economica svolta dall'impresa controllata. Dunque, anche tale soggetto deve essere considerato, a tale titolo, un'impresa ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE"* (cfr. sentenza della Corte di giustizia del 10 gennaio 2006, punti 107, 108, 112 e 113).

Con specifico riferimento alle fondazioni bancarie, le sezioni unite osservano - così come in precedenza rilevato dalla Corte di giustizia europea con la citata pronuncia del 10 gennaio 2006 - che la disciplina normativa e statutaria all'epoca vigente rendeva astrattamente possibile per tali enti l'esercizio di un effettivo controllo nei confronti delle imprese partecipate e di un intervento diretto o indiretto nella loro gestione. Invero, *"il collegamento genetico e funzionale - di natura normativa - con imprese bancarie (o finanziarie operanti nel settore bancario) o, comunque, ove sia avvenuta la dismissione*

delle partecipazioni bancarie d'origine con l'utilizzazione del ricavato per l'acquisizione di altre rilevanti partecipazioni, costituiva il primario fine istituzionale degli enti in questione". Tale circostanza va valutata alla luce del principio da tempo affermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui "la detenzione di partecipazioni, quando si traduce in un vero e proprio controllo, dà luogo ad esercizio di impresa e ad assoggettamento a procedura concorsuale (cosiddetta holding individuale). Pare significativo rilevare che, secondo il nuovo testo dell'art. 2497-sexies del codice civile, la detenzione del capitale di controllo di una società di capitali pone a carico del soggetto detentore una presunzione di esercizio di attività di direzione nei confronti della società partecipata, regola che non fa altro che consacrare il principio della cosiddetta holding individuale elaborata dalla giurisprudenza di questa Corte e viene generalmente letta come espressione di un principio generale già contenuto nell'ordinamento".

In linea con tale indirizzo si è peraltro espressa anche l'Amministrazione finanziaria, affermando che la detenzione di partecipazioni in società di capitali non si traduce in attività di impresa solo qualora *"il possesso di titoli o quote di partecipazione in soggetti societari, in considerazione dell'entità della partecipazione e del ruolo effettivamente svolto nella società partecipata, si sostanzia in una gestione statico-conservativa del patrimonio, realizzando un impiego delle risorse patrimoniali finalizzato alla percezione di utili da destinare al raggiungimento degli scopi istituzionali"* (cfr. risoluzione n. 83/E del 30 giugno 2005; circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007, punto 2).

Pertanto, come sottolineato dalle sezioni unite, sulla fondazione bancaria grava l'onere di provare l'inesistenza di qualunque influenza, anche indiretta, sulla gestione dell'impresa bancaria (o di altre imprese di cui la fondazione abbia acquistato partecipazioni); a tal fine, assume particolare rilevanza *"l'eventuale partecipazione della fondazione – azionista maggioritario o non*

maggioritario della società che esercita l'impresa bancaria – ad accordi parasociali e specialmente a patti di sindacato sull'esercizio del diritto di voto, ... attraverso i quali l'azionista – anche non maggioritario – può svolgere una determinante influenza sulla gestione sociale, ad esempio sulla nomina degli amministratori o sugli assetti proprietari”.

In definitiva, secondo i Giudici di legittimità, ai fini di escludere la natura imprenditoriale delle fondazioni bancarie non sarebbe sufficiente provare l'assenza del fine di lucro oppure la circostanza di avere utilizzato i proventi dell'attività economica per il raggiungimento di scopi di utilità sociale. Infatti, *“il possesso di partecipazioni di controllo di un'impresa bancaria (o di una altra impresa, come una finanziaria ...), allorché costituisce un elemento strutturale normativo coesistente alla struttura e all'attività dell'ente, può essere considerato come esercizio d'impresa, anche se al soggetto in questione vengono affidati compiti di natura non economica, oltre quelli istituzionali di non profit”.*

5. Ulteriori pronunce della Cassazione dopo la sentenza delle sezioni unite

I criteri dettati dalle sezioni unite sono stati successivamente recepiti dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione con numerose pronunce, le quali consentono, tra l'altro, di meglio delineare alcuni specifici aspetti della problematica in esame.

In primo luogo, con riferimento alla questione di diritto interno concernente l'individuazione dei presupposti per le agevolazioni, i Giudici di legittimità hanno puntualizzato il rapporto esistente tra le due norme agevolative in esame.

Più precisamente, secondo il costante indirizzo manifestato dalla Corte, sussiste un rapporto di stretta connessione tra l'art. 6 del DPR n. 601 del 1973 e l'art. 10-*bis* della legge n. 1745 del 1962, in quanto i presupposti per la spettanza della riduzione a metà dell'aliquota dell'imposta sui redditi costituiscono condizione indispensabile per l'esonero dalla ritenuta sui dividendi (Cass. nn. 19305, 19299 e 19298 del 17 settembre 2007; nn. 18979 e 18978 del 10 settembre 2007; n. 17113 del 3 agosto 2007; nn. 16929 e 16927 del 31 luglio 2007; n. 16244 del 23 luglio 2007; nn. 10253 e 10251 del 4 maggio 2007; n. 7883 del 30 marzo 2007).

In proposito, i Giudici di legittimità evidenziano che l'agevolazione di cui al citato art. 10-*bis* era stata originariamente introdotta in favore dei soggetti esenti dalla soppressa imposta sulle società e che attualmente, stante l'abolizione di tale imposta e la permanenza in vigore del citato art. 10-*bis* (espressamente sancita dall'art. 73, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600), il parametro di riferimento soggettivo debba essere ravvisato nella spettanza del regime di agevolazione per il tributo che ha sostituito l'imposta sulle società, e cioè la riduzione a metà dell'aliquota dell'imposta sui redditi prevista dall'art. 6 del DPR n. 601 del 1973.

In altri termini, l'esonero di cui all'art. 10-*bis* della legge n. 1745 del 1962 spettava in presenza di due presupposti in capo all'ente beneficiario:

- perseguire, in fatto e in diritto, il fine esclusivo della beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica;
- possedere i requisiti per l'applicazione dell'art. 6 del DPR n. 601 del 1973.

Di conseguenza, se non spetta la riduzione a metà dell'aliquota dell'imposta sui redditi, non spetta neppure l'esonero della ritenuta sugli utili. A tale conclusione era già pervenuta l'Amministrazione finanziaria con la citata circolare n. 238/E del 1996.

In secondo luogo, circa la dibattuta valenza – innovativa o interpretativa – della disciplina contenuta nella legge n. 461 del 1998 e nel D.Lgs n. 153 del 1999 - che ammette le fondazioni bancarie, in presenza di specifiche condizioni, al beneficio della riduzione a metà dell'aliquota dell'imposta sui redditi - la Corte di Cassazione si è più volte pronunciata nel senso di escludere l'efficacia retroattiva del nuovo regime, confermando quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 145/E del 2 ottobre 2001 (cfr. le citate sentenze nn. 19305, 19299, 19298, 18978, 17113, 16244, 10253, 10251 e 7883 del 2007).

6. Gestione del contenzioso pendente

Le pronunce della Corte di Cassazione, intervenute successivamente alla citata sentenza delle sezioni unite, concordano nel negare alle fondazioni bancarie le agevolazioni in esame (oltre alle pronunce richiamate nel paragrafo 5, si citano anche le seguenti sentenze: n. 18980 e n. 18981 del 10 settembre 2007; n. 16924 del 31 luglio 2007; n. 14363 del 20 giugno 2007; n. 10329 del 7 maggio 2007; n. 10258 del 4 maggio 2007; n. 9564 del 23 aprile 2007; n. 5740 del 12 marzo 2007).

Le predette decisioni sono essenzialmente motivate con il mancato assolvimento dell'onere della prova da parte delle fondazioni bancarie, rilevato che tale onere deve essere assolto secondo le regole proprie del processo tributario, mediante la proposizione di specifiche questioni nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

I casi esaminati dalla Suprema Corte, infatti, erano accomunati dalla circostanza che l'impianto difensivo allestito in primo grado dalla ricorrente, diretto a dimostrare l'esistenza dei presupposti per ottenere l'agevolazione, si era limitato ad un mero richiamo delle disposizioni legislative e statutarie che

regolavano i fini istituzionali, senza alcun riferimento all'attività effettivamente espletata dall'ente, con il risultato che restava preclusa l'introduzione nei successivi gradi di giudizio delle questioni non dedotte con il ricorso introduttivo.

In proposito va, quindi, ribadito che le questioni non esposte nel ricorso introduttivo del giudizio non possono essere introdotte mediante una memoria successiva, in quanto, ai sensi dell'art. 24, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, l'integrazione dei motivi del ricorso è consentita solo allorquando sia *"resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione"*, entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia di tale deposito (cfr. Cass. n. 24970 del 25 novembre 2005 e n. 6416 del 22 aprile 2003).

Inoltre, le questioni non dedotte nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado, se proposte nel grado successivo, costituiscono domanda nuova, improponibile nel giudizio d'appello ai sensi dell'articolo 57 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Al riguardo, la Corte di Cassazione ha chiarito che *"si ha domanda nuova, improponibile nel giudizio d'appello ex art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ..., quando il contribuente, nell'atto di appello, introduce, al fine di ottenere l'eliminazione ... dell'atto impugnato, una causa petendi diversa, fondata su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, sicchè risulti inserito nel processo un nuovo tema di indagine"* (Cass. n. 3681 del 16 febbraio 2007; n. 10864 del 23 maggio 2005).

Alla luce di quanto esposto, fermo restando in caso di avviso di accertamento l'assolvimento da parte dell'Ufficio dell'onere della motivazione in relazione alle risultanze istruttorie, si evidenzia che la fondazione bancaria aveva l'onere di affermare e dimostrare:

1. Il possesso dei requisiti richiesti dalle norme agevolative.

Per quanto attiene all'agevolazione prevista dall'art. 6 del DPR n. 601 del 1973, la fondazione deve dimostrare di essere un soggetto ricompreso in una delle specifiche categorie di enti indicate dal comma 1 del citato art. 6. Ai fini che ci occupano vengono in rilievo le categorie previste dal citato comma 1, lett. a), cioè: *“enti ed istituti di assistenza sociale, ..., enti di assistenza e beneficenza”* e lett. b), cioè *“istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, ..., fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali”*.

Per quanto attiene all'agevolazione prevista dall'art. 10-bis della legge n. 1745 del 1962, occorre dimostrare – come già evidenziato nel paragrafo 5 – il possesso di due requisiti: essere tra i soggetti destinatari dell'agevolazione di cui all'art. 6 del DPR n. 601 del 1973 e possedere lo scopo esclusivo *“di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica”*.

In proposito si richiama l'indirizzo della Cassazione secondo cui *“le finalità statutarie d'interesse generale dell'ente possono ricondursi a categorie previste dalle due norme agevolative, senza necessità di ricorso all'analogia. E' evidente, però, che tale operazione ermeneutica non risolve il problema della spettanza dell'agevolazione, ove si accerti che dette finalità non abbiano avuto, rispettivamente per l'esonero dalla ritenuta e per l'agevolazione IRPEG in contestazione, carattere esclusivo o assolutamente preminente rispetto ad un'attività di impresa o, comunque, avente carattere economico”* (Cass. n. 19299 del 17 settembre 2007; in senso conforme, Cass. nn. 19305 e 19298 del 17 settembre 2007).

Peraltro l'Amministrazione finanziaria, con riguardo all'art. 6 del DPR n. 601 del 1973, ha sottolineato come il particolare regime agevolativo, configurando un'eccezione al principio di corrispondenza tra capacità contributiva e soggettività tributaria, trovi giustificazione nella peculiarità

dell'attività esercitata dal soggetto, che deve essere preordinata alla soddisfazione di quei particolari fini che il legislatore ha inteso, di volta in volta, tutelare. In proposito, conformandosi al parere del Consiglio di Stato n. 1296 dell'8 ottobre 1991, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che le attività "commerciali o a scopo di lucro", ancorché svolte con carattere di marginalità e sussidiarietà rispetto al fine perseguito dall'ente, sono escluse dall'agevolazione di cui all'art. 6 del DPR n. 601 del 1973, ad eccezione delle attività di "*strumentalità immediata e diretta*" rispetto al fine istituzionale (cfr. risoluzione n. 91/E del 19 luglio 2005). In tal senso, per la sussistenza di detto rapporto di strumentalità, non è sufficiente il solo fatto che l'attività commerciale sia volta al reperimento di mezzi economici da destinare allo svolgimento dell'attività istituzionale, ma occorre altresì che l'attività medesima sia "coerente" con il fine perseguito e non sia indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine.

E' inoltre necessario che la qualificazione giuridica delle fondazioni, ai fini della riconducibilità nelle categorie previste dalle norme agevolative, sia effettuata – come già evidenziato al paragrafo 4.1 – sia da un punto di vista formale (con riferimento agli scopi della fondazione individuati dalle norme e dallo statuto) sia da un punto di vista sostanziale (con riferimento all'attività svolta in concreto dalla fondazione).

2. La natura non imprenditoriale dell'ente ai fini del diritto comunitario in tema di concorrenza.

La fondazione è tenuta ad esibire la documentazione (in specie, lo statuto, nella versione anteriore alla vigenza del D.Lgs. n. 153 del 1999; il bilancio; gli estratti dei libri contabili; le deliberazioni assembleari; le certificazioni dell'organo di controllo della fondazione o delle società partecipate) che consenta di escludere le seguenti circostanze:

- il possesso della maggioranza delle azioni nella società bancaria conferitaria che assicuri l'ingerenza negli indirizzi operativi dell'azienda bancaria (dominio nell'assemblea degli azionisti e influenza nella nomina degli amministratori);
- l'eventuale partecipazione ad accordi parasociali e, specialmente, a patti di sindacato sull'esercizio del diritto di voto, attraverso i quali l'azionista – anche non maggioritario – può svolgere una determinante influenza sulla gestione sociale (ad esempio, sulla nomina degli amministratori o sugli assetti proprietari);
- l'esistenza di un obbligo statutario di mantenimento della maggioranza assoluta delle azioni con diritto di voto nella società conferitaria;
- l'acquisto - conseguente alla cessione o ad altra operazione che abbia fatto perdere alla fondazione il controllo, diretto o indiretto, della maggioranza delle azioni con diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società conferitaria - di un'altra partecipazione, sempre di controllo, in un'altra banca;
- l'esercizio dei poteri di azionista in modo da assicurare che una parte dei componenti del consiglio di amministrazione della società per azioni sia costituito da membri del proprio consiglio di amministrazione;
- la compravendita di partecipazioni di minoranza al capitale di imprese bancarie e finanziarie diverse da quella conferitaria. Tale attività, infatti, potrebbe essere configurata come *trading*, ossia compravendita di partecipazioni a scopo speculativo, e rafforzare l'idea di una gestione professionale - ossia non occasionale - dei pacchetti azionari delle banche e finanziarie partecipate;

- la destinazione di una percentuale elevata dell'utile, anziché a finalità di utilità sociale, ad accantonamento a riserva per la sottoscrizione di aumenti di capitale della banca conferitaria;
- la cumulabilità tra incarichi rivestiti negli enti conferenti e funzioni esercitate nelle imprese bancarie;
- l'utilizzo dei proventi, derivanti dall'eventuale dismissione – anche totale – delle partecipazioni di origine nella banca conferitaria, per acquisire altre partecipazioni in imprese, anche non bancarie (cfr. Cass. n. 16927 del 2007).

Si evidenzia, infine, che il mancato assolvimento dell'onere della prova da parte della fondazione può essere rilevato in ogni fase del giudizio.

Non si tratta, infatti, di un'eccezione in senso proprio, ma di una mera specificazione concernente la mancanza dei presupposti normativi per fruire dell'agevolazione. Nella richiamata sentenza della Cassazione n. 7883 del 2007 si sottolinea che *“Sul piano processuale, l'effetto preclusivo derivante dal provvedimento di diniego può essere evitato solo se l'ente fornisca, a sostegno del ricorso, la prova di tutti i presupposti dell'agevolazione, senza che l'Amministrazione finanziaria abbia l'onere di muovere in proposito specifiche contestazioni, essendo l'oggetto del giudizio delimitato dalla verifica di tali presupposti”*.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.