Sentenza del 31/07/2018 n. 20247 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La Regione Calabria, con due avvisi di accertamento, chiedeva a N.P., medico odontoiatra, il pagamento della "tassa di concessione ragionale", ai sensi della L.R. 31 dicembre 1971, n. 1 e della R.L. 10 aprile 1995, n. 11 per "attività RX dentisti", relativamente agli anni dal 2001 al 2005, e successivamente Equitalia ETR s.p.a. emetteva cartella di pagamento in forza dei predetti atti impositivi. Il contribuente proponeva opposizione avverso ai predetti avvisi e, con riunito ricorso, avverso la cartella di pagamento, la Regione Calabria, soccombente in primo grado, appellava la decisione, e la Commissione tributaria regionale della Calabria, con sentenza n. 527/08/10, depositata il 18/10/2010, accoglieva il gravame, in forza di quanto previsto dal R.D. n. 1265 del 1934, art. 196 (Testo Unico delle leggi sanitarie) e della tariffa allegata al D.Lgs. n. 230 del 1991, rilevando che l'obbligo del pagamento del tributo de quo "non si rivolge solamente a grandi strutture dotate di apparecchiature che vengono usate a scopo terapeutico e che necessitano dell'autorizzazione prefettizia ma si riferisce, altresì, a chiunque possieda apparecchi radiologici, usati anche a scopo diverso da quello terapeutico, come il caso del dentista", sicchè la "tassa di ispezione regionale non è un corrispettivo del servizio reso da esperti qualificati e da medici autorizzati che, iscritti negli appositi albi previsti dalla L. n. 1860 del 1962 che effettuano periodicamente i controlli per verificare la funzionalità delle apparecchiature al fine di tutelare la salute dei lavoratori che quotidianamente ne fanno uso, ma è un corrispettivo al servizio reso dalla ASL competente per territorio consistente nel verificare la funzionalità degli stessi, per tutelare la salute dei pazienti in relazione anche ai luoghi in cui dette apparecchiature sono destinate ad operare (controlli) che l'organo regionale può effettuare in qualsiasi momento ed a prescindere dall'avvenuto controllo ad opera del personale qualificato iscritto negli appositi albi".

Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, con nove motivi, a cui replica con controricorso la Regione Calabria, mentre Equitalia ETR s.p.a. non ha svolto attività difensiva.

Motivi della decisione

Con il primo motivo d'impugnazione il ricorrente denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 103 e 331 c.p.c., giacchè la sentenza di primo grado è stata pronunciata anche nei confronti dell'Agente della riscossione Equitalia ETR s.p.a., parte a cui non è stato notificato il ricorso in appello della Regione Calabria, e la CTR non ha disposto l'integrazione del contraddittorio nei confronti della pretermessa.

Con il secondo motivo d'impugnazione il ricorrente denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per omessa motivazione, giacchè la CTR non esplicita le ragioni per le quali il tributo oggetto di causa è dovuto in quanto tassa di ispezione e non in quanto tassa di concessione.

Con il terzo motivo denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente e/o contraddittoria motivazione su un punto un decisivo della controversia, giacchè anche se si dovesse escludere che la motivazione della sentenza impugnata è solo apparente, ciò non di meno la CTR non spiega il perchè negli atti impositivi si qualifica il tributo come tassa di concessione regionale.

Con il quarto motivo denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 giacchè con l'appello la Regione Calabria ha avanzato una pretesa impositiva - tassa di ispezione - diversa da quella - tassa di concessione - originariamente azionata, in tal modo introducendo nel giudizio una causa petendi ed un petitum affatto nuovi, in relazione a situazioni giuridiche non prospettate prima e ad un fatto costitutivo radicalmente differente.

Con il quinto motivo denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per omessa pronuncia su specifiche eccezioni, giacchè la CTR non esplicita le ragioni per le quali si deve escludere l'inammissibilità del gravame di controparte, alla luce del divieto di domande nuove in appello.

Con il sesto motivo denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e/o falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, L. n. 212 del 2000, art. 7 e ss.gg., giacchè la motivazione degli avvisi di accertamento impugnati non indica i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche dell'imposizione, così da consentire al contribuente di difendersi sia sull'an, sia sul quantum del tributo richiesto.

Con il settimo motivo denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, difetto di istruttoria e falsa applicazione dell'art. 3, L. n. 241 del 1990, giacchè la motivazione degli avvisi di accertamento impugnati non specifica l'attività istruttoria effettuata dall'ente impositore, volta ad accertare che il contribuente, medico odontoiatra, avesse effettivamente utilizzato nel proprio studio specifici mezzi tecnici, e relativo personale, tanto da poterlo includere tra le strutture sanitarie obbligate al pagamento del tributo regionale.

Con l'ottavo motivo denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e/o falsa applicazione del R.D. n. 1265 del 1934, artt. 194, 195 e 196 e L. n. 409 del 1985, art. 4, nonchè dell'art. 3, n. 4, della tariffa di cui al D.Lgs. n. 230 del 1991, e della L.R. n. 1 del 1971 e L.R. n. 11 del 1995, giacchè la CTR non ha considerato che la "attività RX dentisti", per la quale viene chiesto il pagamento del tributo, non è soggetta a preventiva autorizzazione regionale, che ne costituisce il presupposto.

Con il nono motivo denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e/o falsa del D.Lgs. n. 230 del 1995, artt. 10 e 79, giacchè la TR ha trascurato di considerare che gli apparecchi

utilizzati negli studi dentistici vengono sottoposti a verifiche tecniche annuali, a cura e spese dei titolari, non già da parte della regione, ma di soggetti altamente specializzati.

Il primo motivo attiene alla questione concernente la mancata partecipazione al giudizio di appello del Concessionario, che aveva emesso la cartella di pagamento impugnata, in quanto il contribuente aveva precedentemente impugnato gli avvisi di accertamento presupposti, essendosi il giudizio di primo grado svolto, dopo la riunione dei relativi giudizi, anche nei suoi confronti, nella contumacia di entrambi i resistenti, per cui il contraddittorio doveva essere integrato nel grado successivo, cosa che la CTR non ha invece fatto.

Questa Corte (Cass. n. 25588/2017, n. 45/2014 n. 24083/2014) ha ripetutamente affermato che, "In tema di contenzioso tributario, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 2, secondo cui l'appello deve essere proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, non fa venir meno la distinzione tra cause inscindibili e cause scindibili, ai sensi degli artt. 331 e 332 c.p.c., con la conseguenza che, in presenza di cause scindibili, la mancata proposizione dell'appello nei confronti di tutte le parti presenti in primo grado non comporta l'obbligo di integrare il contraddittorio quando, rispetto alla parti pretermesse, sia ormai decorso il termine per l'impugnazione".

Nella specie, l'appello della Regione Calabria, soccombente anche per le spese processuali, aveva ad oggetto solo la esistenza della obbligazione tributaria, il Concessionario era stato evocato in giudizio in quanto il contribuente aveva impugnato la cartella di pagamento, emessa in forza degli avvisi di accertamento, "per analoghi motivi" e, dunque, non per vizi propri della cartella medesima, sussistendo altrimenti la necessità di integrare il contraddittorio nei confronti della società Equitalia ETR, la quale ha prestato sostanziale acquiescenza dalla sentenza di primo grado, nè tantomeno è ravvisabile alcuna possibilità di contraddittorietà tra giudicati. Il secondo, il terzo, e l'ottavo motivo d'impugnazione, scrutinabili congiuntamente in quanto logicamente connessi, investono la qualificazione del tributo richiesto dalla Regione, poichè il ricorrente censura, sotto vari profili, la sentenza di secondo grado per la quale si tratta di tassa di ispezione, anzichè di tassa di concessione, non rilevando il nomen juris con cui è stato definito negli atti impositivi, ma la natura oggettiva di esso, che è applicabile non solo ai titolari di gabinetti medici dove si pratica la radioterapia, ma anche a chi utilizza, come appunto gli odontoiatri, detti apparecchi a scopo diverso da quello terapeutico, ossia a scopo diagnostico, tributo infine che non rappresenta il corrispettivo della ispezione, ma del servizio ispettivo reso dalla ASL, la quale provvede alla verifica del funzionamento degli apparecchi in questione.

L'impugnazione del contribuente muove dalla affermazione che il tributo chiesto dalla Regione Calabria ad un medico odontoiatra, esercente attività libero professionale, non si riferisce alla tassa di ispezione prevista dal Tariffario Regione Calabria pubblicato sul B.U.R.C., del 24/11/2001, dovuta annualmente dai possessori di apparecchi radiografici (R.D. n. 1265 del 1934, art. 196, comma 3), ma alla tassa sulle concessioni regionali, la quale si applica al provvedimento che autorizza l'esercizio sul territorio di specifiche attività (art. 193, comma 1, R.D. citato, autorizzazione per aprire o mantenere in esercìzio ambulatori, case o istituti di cura medico chirurgica o di assistenza ostetrica, gabinetti di analisi, per il pubblico, a scopo di accertamento diagnostico, case o pensioni per gestanti), per cui, trattandosi, nel caso in esame, di un semplice

studio medico privato e non di una struttura organizzata, non solo non è richiesta alcuna autorizzazione o concessione ma, conseguentemente, neppure è dovuta la tassa in questione.

Il ricorrente precisa che la presenza, peraltro non provata, nello studio medico del contribuente di apparecchi radiologici con finalità esclusivamente diagnostiche, in ogni caso, non renderebbe applicabile la tassa di concessione regionale, in quanto appunto non vi si pratica, neanche saltuariamente, la radioterapia o la radiumterapia, che sono attività volte a perseguire finalità propriamente terapeutiche.

Orbene, il R.D. n. 1265 del 1934, art. 196, comma 3, prevede che "La tassa annua di ispezione è anche dovuta dai possessori di apparecchi radiologici indicati nel primo comma dell'articolo precedente", e l'art. 195, comma 1, R.D. citato, recita "Chiunque possiede apparecchi radiologici, usati anche a scopo diverso da quello terapeutico, deve farne denunzia al prefetto.", mentre la Tariffa allegata in appendice alla L.R. n. 11 del 1995 (pubblicata sul B.U. Calabria del 14/4/1995, n. 40), prevede a propria volta che la tassa sulle concessioni regionali interessa "gabinetti medici ed ambulatori dove si applica anche saltuariamente la radioterapia e la radiumterapia D.P.R. 14 gennaio 1972, n. 4, art. 1, comma 2, lett. e)", con la precisazione, in nota, che "Ai sensi dell'art. 196 del T.U. delle leggi sanitarie, i titolari autorizzati all'esercizio di gabinetti medici ed i possessori di apparecchi di radioterapia e di radium terapia sono tenuti anche al pagamento della tassa annua di ispezione nella seguente misura (...) Alla stessa tassa di ispezione sono assoggettati i possessori di apparecchi radiologici usati anche a scopo diverso da quello terapeutico (...) le tasse annuali di cui sopra devono essere corrisposte entro il 31 gennaio dell'anno cui si riferiscono". Ne discende che soggetto passivo della tassa sugli apparecchi radiologici è "chiunque" possiede siffatti apparecchi, anche se usati a scopo diverso da quello terapeutico, come appunto accade negli studi dei medici odontoiatri, e per il solo fatto del "possesso" di essi, mentre è tenuto al pagamento della tassa sulle concessioni regionali, normalmente dovute "in occasione dell'emanazione dell'atto", il soggetto che richiede il provvedimento amministrativo necessario per l'esercizio di una determinata attività (L.R. n. 11 del 1995, artt. 1 e 2).

Non v'è spazio, allora, per ricondurre il tributo per "attività RX dentisti" a tale ultima categoria impositiva, posto che lo stesso contribuente assume di svolgere un'attività (professionale) per la quale non è richiesta alcun provvedimento di tipo autorizzativo, e ciò a differenza di quanto previsto per l'attività svolta nelle strutture in cui "si applica anche saltuariamente la radioterapia e la radium terapia". La motivazione della sentenza di secondo grado, tutt'altro che apparente, evidenzia questa circostanza e collega correttamente il presupposto del tributo richiesto dalla Regione Calabria al possesso - frutto di un accertamento di fatto riservato al giudice di merito e solo genericamente censurato - degli apparecchi radiologici i questione, ancorchè usati a scopo diverso da quello terapeutico, con valutazione di fatto riservata al giudice di merito, e non "all'apertura dello studio privato", sicchè emerge chiaramente la ratio deciderteli e la insussistenza dei dedotti vizi motivazionali. Il quarto ed il quinto motivo di ricorso insistono sulla dedotta violazione del divieto di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, che invece non ricorre, alla luce dell'orientamento di questa Corte (tra le tante, Cass. n. 9810/2014) secondo cui il divieto di domande nuove, che trova applicazione anche nei confronti dell'Ufficio finanziario, preclude a quest'ultimo, innanzi al giudice d'appello, di avanzare pretese diverse, sotto il profilo

del fondamento giustificativo, e dunque sul piano della "causa petendi", da quelle recepite nell'atto impositivo, altrimenti ledendosi la concreta possibilità per il contribuente di esercitare il diritto di difesa attraverso l'esternazione dei motivi di ricorso, i quali, necessariamente, vanno rapportati a ciò che nell'atto stesso risulta esposto; la pretesa impositiva, nella specie, è sempre stata collegata alla "attività RX dentisti", come del resto viene riportato negli avvisi di accertamento impugnati dal contribuente, mentre dalla contumacia nel giudizio di prime cure della Regione Calabria non possono farsi discendere, sul piano delle mere difese, limitazioni non previste dalla legge processuale.

Il sesto ed il settimo motivo di ricorso, con i quali il contribuente censura la sentenza in punto di congruità della motivazione degli avvisi di accertamento, si appalesano inammissibili, in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., essendo necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso (Cass. n. 16147/2017), soprattutto ove si consideri che, in forza di un principio generale, più volte da questa Corte enunciato in relazione a distinte fattispecie di accertamento tributario, la motivazione dell'avviso (di accertamento o di rettifica), presidiata dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'ufficio nel successivo giudizio di merito, e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an e il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, e che le doglianze al riguardo appaiono svolte in maniera del tutto astratta.

Priva di fondamento è, infine, l'affermazione, contenuta nel nono motivo di ricorso, secondo cui la tassa di ispezione non sarebbe dovuta in mancanza dell'effettivo espletamento del controllo ispettivo sugli apparecchi radiologici, essendo del tutto ininfluente la evidenziata circostanza che gli apparecchi utilizzati negli studi dentistici vengono sottoposti a verifiche tecniche annuali a cura e spese dei titolari. Non appare dubitabile, infatti, che le tasse sulle concessioni regionali si applicano agli atti e provvedimenti adottati dalle regioni nell'esercizio delle funzioni ad esse trasferite dallo Stato, e sono accertate, liquidate ed oggetto di riscossione da parte degli uffici regionali, ed in siffatto contesto si inserisce la tassa di ispezione, dovuta in ragione dell'anno, che va correlata al servizio, di interesse generale, piuttosto che alla sistematica fruizione delle prestazioni ispettive, secondo una logica propriamente commutativa, e sarebbe contrario al sistema pretendere di condizionarne il pagamento all'effettuazione della singola ispezione, potendo semmai il contribuente dolersi del mancato svolgimento del servizio stesso, profilo qui neppure prospettato. Le peculiarità della vicenda processuale e la novità delle questioni trattate giustificano la compensazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e compensa le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 4 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 31 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza