Sentenza del 09/11/2018 n. 28681 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI (IN GENERALE) - ESENZIONI ED AGEVOLAZIONI (BENEFICI): IN GENERE Imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo - Esenzione in favore dello Stato - Nozione - Stato-persona - Conseguenze.

Massima:

Il termine Stato utilizzato dalle disposizioni che prevedono l'esenzione a favore dello stesso delle imposte di registro (art. 57, comma 8, del d.P.R. n. 131 del 1986), ipotecaria e catastale (art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 347 del 1990) e di bollo (Tabella Allegato B, punto 22, del d.P.R. n. 642 del 1972) deve intendersi riferito allo "Stato-persona", e non a qualsiasi soggetto, pubblico o privato, che svolga attività amministrativa oggettiva: ne deriva che detta esenzione non spetta all'Azienda Ospedaliero-universitaria, in quanto soggetto giuridico diverso dallo Stato.

Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

ESPOSIZIONE DEI FATTI DI CAUSA

1. L'Azienda Ospedaliero-Universitaria "Ospedali Riuniti" di (XXXXX) impugnava l'avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate aveva le richiesto l'imposta suppletiva di registro ed ipotecaria relativa all'acquisto di terreni avvenuto con atto del 21 gennaio 2010 stipulato tra G.A., Gi.An. e G.A., in qualità di venditori, e l'Azienda Ospedaliera in qualità di acquirente. Secondo l'Agenzia delle Entrate non spettava l'esenzione dall'imposta di bollo e l'applicazione della tassa fissa di registro di cui all'art. 1, settimo periodo, della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 (nel testo vigente ratione temporis) nonchè l'imposta ipotecaria fissa in quanto l'azienda ospedaliera non aveva i requisiti dell'ente pubblico territoriale e, conseguentemente, liquidava l'imposta ordinaria di registro nella misura del 15% e quella ipotecaria nella misura del 2/0. In detta causa l'azienda ospedaliera chiedeva di integrare il contraddittorio nei confronti di G.A., Gi.An. e G.A. e veniva ad un tanto autorizzata. Si costituiva in giudizio Gi.An. mentre G.A. e G.A. rimanevano contumaci. Gi.An., con separato ricorso, impugnava la cartella di pagamento che era stata emessa a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione. G.A., a sua volta,

impugnava il medesimo avviso di liquidazione relativo all'atto stipulato il 21 gennaio 2010 e Gi.An. proponeva ricorso adesivo a quello proposto dalla predetta G.A..

L'azienda ospedaliera impugnava altresì altro avviso di accertamento emesso in relazione all'atto di compravendita stipulato il 17 gennaio 2012 tra S.M., G.A., G.G. e G.C., con cui l'Agenzia delle Entrate, sulla base dei medesimi presupposti, aveva richiesto l'imposta suppletiva di registro ed ipotecaria. I ricorsi venivano tutti riuniti.

La commissione tributaria provinciale di (XXXXX) accoglieva i ricorsi.

Proponeva appello l'Agenzia delle Entrate e tale appello era notificato a tutti i soggetti che erano stati parti del giudizio di primo grado, fatta eccezione per G.A.. L'Azienda ospedaliera e Gi.An. proponevano appello incidentale. La Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sezione staccata di (XXXXX), dichiarava inammissibile l'appello proposto da Gi.An. contro la sentenza afferente la cartella di pagamento ed accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate sul rilievo, tra gli altri, che l'agevolazione spettava allo Stato in senso stretto mentre l'azienda sanitaria era dotata di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, finanziaria, contabile, gestionale e tecnica, di talchè l'agevolazione non spettava.

2. Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale propone ricorso per cassazione l'Azienda Ospedaliero-Universitaria svolgendo sei motivi illustrati con memoria. L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio con controricorso. Antonino G. si è costituito in giudizio dispiegando ricorso incidentale affidato a quattro motivi pure illustrati con memoria. Si sono altresì costituiti in giudizio con controricorso S.M., G.G., G.A.A. e G.C..

ESPOSIZIONE DELLE RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente principale deduce nullità della sentenza, ai sensi all'articolo 360, comma 1, numero 4, cod. proc. civ., in quanto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate non è stato notificato al litisconsorte necessario G.A. che era parte del giudizio di primo grado, pur essendo rimasta ivi contumace.

2. Osserva la Corte che il motivo è infondato. Invero, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57, comma 1, l'obbligazione per il pagamento dell'imposta di registro grava sulle parti contraenti in solido, sicchè deve essere esclusa la sussistenza tra le stesse, sul piano processuale, di un litisconsorzio necessario (cfr. Cass. n. 1698 del 24/01/2018). Nel caso che occupa l'avviso di liquidazione è stato notificato a tutte le parti contraenti le quali, in quanto obbligate in solido, erano ciascuna onerate di proporre ricorso. Ne consegue che, non avendo G.A. proposto ricorso, l'avviso di liquidazione era divenuto definitivo nei suoi confronti e la chiamata in causa da parte dell'Azienda Ospedaliera era volta a rendere nota agli altri obbligati l'esistenza della lite sicchè ciascuno di essi, qualora lo avesse ritenuto opportuno, avrebbe potuto decidere di intervenire in causa proponendo un ricorso adesivo al solo fine di avvalersi dell'eventuale sentenza favorevole ottenuta dalla ricorrente principale a norma dell'art. 1306 c.c.. Non si può, dunque, ritenere che si configuri un litisconsorzio processuale (dal quale derivava l'obbligo per i giudici di appello di integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331 c.p.c.), per il solo fatto che la ricorrente principale abbia reso nota a G.A. l'esistenza della lite, posto che non si trattava di cause

inscindibili o tra loro dipendenti, essendo divenuta definitiva la posizione della predetta G. che non si era opposta nei termini alla pretesa erariale.

3. Con il secondo motivo deduce violazione di legge e contraddittoria motivazione, ai sensi all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

Sostiene che, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, le aziende sanitarie vanno definite quali enti pubblici strumentali della Regione in quanto enti per l'erogazione dei servizi sanitari strumentali della Regione, dotate di personalità giuridica, rappresentati e gestiti da un direttore generale nominato dalla Regione stessa.

4. Con il terzo motivo deduce violazione di legge e contraddittoria motivazione, ai sensi all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

Sostiene che nell'avviso di liquidazione l'agenzia delle entrate ha fatto riferimento all'intervenuta abrogazione dell'ultimo comma della L. n. 132 del 1968, art. 3 (che equiparava gli enti ospedalieri delle amministrazioni dello Stato) ad opera del D.P.R. n. 601 del 1973 applicando, così, il regime delle normali imposte di trasferimento.

Tuttavia con il D.Lgs. n. 179 del 2009, art. 1, comma 1, in combinato disposto con l'allegato 1 allo stesso decreto, è stata dichiarata la permanenza in vigore della L. n. 132 del 1968 sicchè deve ritenersi ancora vigente la L. n. 132 del 1968, art. 3, che parifica il trattamento tributario generale degli enti ospedalieri pubblici con quello riservato all'amministrazione dello Stato.

5. Il secondo ed il terzo motivo vanno esaminati congiuntamente in quanto strettamente connessi.

La contribuente invoca l'agevolazione di cui alla L. n. 132 del 1968, art. 3, u.c., della che recita: "Ai fini del trattamento tributario gli enti ospedalieri sono equiparati all'amministrazione dello Stato".

Sennonchè mette conto considerare che gli enti ospedalieri sono stati soppressi per effetto della L. 23 dicembre 1978, n. 833 istitutiva del servizio sanitario nazionale. L'autonomia delle neocostituite unità sanitarie locali è sancita dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, art. 3, come modificato dal D.Lgs. n. 517 del 1933, art. 4, che prevede:" L'unità sanitaria locale è azienda dotata di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica, fermo restando il diritto-dovere degli organi rappresentativi di esprimere il bisogno socio-sanitario delle comunità locali.". Inoltre il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, art. 3, comma 1-bis, prevede:" In funzione del perseguimento dei loro fini istituzionali, le unità sanitarie locali si costituiscono in aziende con personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale; la loro organizzazione e funzionamento sono disciplinati con atto aziendale di diritto privato, nel rispetto dei principi e criteri previsti da disposizioni regionali. L'atto aziendale individua le strutture operative dotate di autonomia gestionale o tecnico-professionale, soggette a rendicontazione analitica".

Ne consegue che la norma di cui alla L. n. 132 del 1968, art. 3, u.c., non è più applicabile per essere stati soppressi gli enti ospedalieri cui essa era riferita.

Per di più l'agevolazione prevista dalla L. n. 132 del 1968, art. 3, non sarebbe comunque applicabile per effetto del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 42, che prevede:" Con effetto dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogate e cessano di avere applicazione le disposizioni concernenti esenzioni e agevolazioni tributarie, anche sotto forma di regimi fiscali sostitutivi, diverse da quelle considerate nel decreto stesso o in altri decreti emanati in attuazione della L. 9 ottobre 1971, n. 825, comprese le norme che estendono in qualsiasi forma ad altri soggetti e agli atti da essi stipulati il trattamento tributario previsto per lo Stato e per gli atti stipulati dallo Stato".

Il D.Lgs. 1 dicembre 2009, n. 179 (c.d. decreto salvaleggi), benchè all'art. 1, allegato 1, preveda la permanenza in vigore della L. n. 132 del 1968, non ha avuto l'effetto di far ritornare in vita la L. n. 132 del 1968, art. 3 con specifico riguardo all'agevolazione prevista per gli enti ospedalieri poichè la L. 28 novembre 2005, n. 246, di cui il D.Lgs. n. 179 del 2009 costituisce attuazione, prevede, all'art. 14, l'esclusione dalla "riviscenza" delle disposizioni oggetto di abrogazione tacita o implicita e delle disposizioni che abbiano esaurito o siano prive di effettivo contenuto normativo o siano comunque obsolete. Ne consegue che non si poteva considerare ancora in vigore la L. n. 132 del 1968, art. 3 in quanto aveva esaurito i suoi effetti con la soppressione degli enti ospedalieri.

6. Con il quarto motivo la ricorrente deduce violazione di legge e contraddittoria motivazione, ai sensi all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57, u.c..

Sostiene che la cessione volontaria dei terreni ha avuto luogo dopo che con deliberazione del direttore generale numero 425 del 29 ottobre 2008 era stato approvato il progetto definitivo che aveva comportato la dichiarazione di pubblica utilità delle opere pubbliche previste (costruzione dell'ospedale). Successivamente i proprietari delle aree avevano aderito alla proposta di cessione volontaria dei suoli di loro proprietà in luogo dell'esproprio ed avevano, pertanto, stipulato gli atti di cui è causa. Ne conseguiva che doveva essere applicato l'art. 1, comma 6, della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 che prevede la registrazione a tassa fissa per i trasferimenti in favore dello Stato e degli enti pubblici territoriali. Ed occorreva altresì considerare che gli acquisti effettuati con gli atti di cessione volontaria in luogo di esproprio risultavano effettuati con fondi assegnati all'azienda ospedaliera direttamente dalla regione Puglia.

7. Il motivo è infondato. Ciò in quanto questa Corte ha già avuto modo di precisare che nelle disposizioni normative che, in tema di imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 57, comma 8), di imposta ipotecaria e catastale (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 1, comma 2) e di imposta di bollo (Tabella Allegato B, punto 22, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642), prevedono l'esenzione dello Stato od usano, sempre a fini di esenzione, l'espressione "a favore dello Stato" o "nell'interesse dello Stato", la parola "Stato" deve intendersi riferita allo "Stato-persona", e non a qualsiasi soggetto, pubblico o privato, che. svolga attività amministrativa oggettiva, anche se trattasi di società di capitali in mano pubblica operante, a meno che il legislatore non abbia inteso estendere il regime di esenzione tributaria a tali soggetti (Cass. n. 938 del 16/01/2009). Ne consegue che, essendo l'Azienda Ospedaliero-Universitaria soggetto giuridico diverso dallo Stato, l'agevolazione in parola non spetta.

8. Con il quinto motivo la ricorrente deduce violazione di legge e contraddittoria motivazione, ai sensi all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5. Sostiene che la CTR ha affermato erroneamente che il sottoscrittore dell'atto impositivo era munito di regolare delega. Ciò in quanto l'agenzia delle entrate non aveva prodotto alcun documento atto a comprovare il conseguimento della qualifica dirigenziale da parte del direttore, così come non aveva dimostrato l'effettivo conferimento di delega al dottor L.M. per la sottoscrizione dell'avviso.

9. Osserva la Corte che il motivo è inammissibile in quanto la CTR ha affermato che " l'agenzia ha dimostrato con idonea documentazione che il direttore dell'agenzia delle entrate di Foggia, dottoressa I.A., ha conseguito la qualifica dirigenziale a seguito di regolare concorso e che il sottoscrittore dell'atto, dottor L.M., era munito di regolare delega". Ora, la denuncia di un errore di fatto, consistente nell'inesatta percezione da parte del giudice di circostanze presupposte come sicura base del suo ragionamento, in contrasto con quanto risulta dagli atti del processo, non costituisce motivo di ricorso per cassazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e tanto meno, occorre aggiungere, motivo di ricorso per cassazione per violazione di legge, ma di revocazione a norma dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, (Cass. 15 novembre 2016 n. 23279; Cass. 9 febbraio 2016, n. 2529).

Inoltre è evidente che non ricorre nella specie un vizio di violazione di legge, la quale ha luogo in caso di erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta, mentre l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta applicazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito (Cass. n. 8315/2013; Cass. n. 7394/2010).

10. Il sesto motivo, con cui la ricorrente deduce violazione di legge e contraddittoria motivazione, ai sensi all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, dolendosi di essere stata onerata delle spese processuali, rimane assorbito.

11. Con il primo motivo di ricorso incidentale, Gi.An. deduce violazione di legge, ai sensi all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1 e ss. e art. 1306 c.c.. Sostiene che, anche volendo sostenere che G.A. non fosse stata parte necessaria del giudizio, i giudici di appello avrebbero dovuto respingere l'impugnazione proposta dall'agenzia delle entrate per sopravvenuta carenza di interesse in quanto la sentenza favorevole ottenuta dalla predetta G.A., sulla quale si era formato il giudicato per mancata impugnazione, riverberava i propri effetti nei confronti dei coobbligati in solido, a norma dell'art. 1306 c.c..

12. Il motivo è infondato in quanto, per le ragioni esposte con riguardo al primo motivo di ricorso principale, non può affermarsi che G.A. abbia acquisito la qualità di parte nel giudizio di primo grado, per il che nessuna sentenza favorevole è stata emessa nei suoi confronti.

13. Con il secondo motivo il ricorrente incidentale deduce violazione di legge, ai sensi all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 327 del 2001, art. 20 e ss. e D.P.R. n. 634 del 1972, art. 55. Sostiene che gli atti di compravendita per cui è causa costituivano cessioni volontarie in luogo di esproprio sicchè doveva applicarsi il D.P.R. n. 634 del 1972, art. 55, u.c..

14. Il motivo è assorbito giusta le ragioni del rigetto del quarto motivo di ricorso principale.

15. Con il terzo motivo il ricorrente incidentale deduce violazione di legge, ai sensi all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto la CTR ha errato nel dichiarare inammissibile l'impugnazione da lui proposta. Ciò in quanto l'agenzia delle entrate, con la cartella a lui notificata, aveva richiesto il pagamento dell'intero debito fiscale dell'Azienda Ospedaliera, senza considerare che il vincolo di solidarietà poteva riguardare solo la quota riferibile alla transazione riguardante Gi.An..

16. Con il quarto motivo il ricorrente incidentale deduce omesso esame di uno specifico motivo di appello incidentale e violazione di legge, ai sensi all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21. Sostiene che egli aveva ceduto un terreno di 3610 m2 ed il valore della cessione del terreno di sua proprietà era pari ad Euro 126.350,00 di talchè l'imposta di registro e la relativa sanzione avrebbe dovuto essere calcolate non sul totale della cessione avvenuta nei confronti dell'Azienda Ospedaliera ma in base all'effettivo valore della singola transazione, posto che casualmente vi era stato il cumulo di più negozi di trasferimento in seno al medesimo atto.

17. Osserva la Corte che il terzo ed il quarto motivo di ricorso incidentale, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono inammissibili in quanto privi del requisito dell'autosufficienza sancito dall'art. 366 c.p.c.. Ciò in quanto il ricorrente ha censurato la sentenza della commissione tributaria regionale per aver dichiarato inammissibile l'appello proposto avente ad oggetto la cartella impugnata sotto il profilo della mancata deduzione di vizi suoi propri senza riportare il testo della cartella e senza neppure produrla. Ciò facendo il ricorrente non ha consentito la verifica esclusivamente in base al ricorso medesimo, dovendosi considerare che la predetta cartella non è un atto processuale, bensì amministrativo, la cui legittimità è necessariamente integrata dalla motivazione dei presupposti di fatto e dalle ragioni giuridiche poste a suo fondamento (cfr. Cass. n. 9536 del 19/04/2013; Cass. n. 8312 del 04/04/2013).

18. Il ricorso principale ed il ricorso incidentale vanno, dunque, rigettati e le spese processuali, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La corte rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale e condanna la ricorrente principale, il ricorrente incidentale nonchè S.M., G.G., G.A.A. e G.C. in solido a rifondere all'Agenzia delle Entrate e le spese processuali che liquida in Euro 5.500,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 9 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza