Sentenza del 27/03/2019 n. 8520 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (I.R.P.E.G.) - LIQUIDAZIONE DELLE SOCIETA' E DEGLI ENTI - IN GENERE Fondazione Ordine Mauriziano - Regime di favore ex art. 88, lett. b), del d.P.R. n. 917 del 1986 - Applicabilità - Esclusione - Fondamento.

Massima:

In tema di IRPEG, la Fondazione Ordine Mauriziano, sebbene abbia natura di ente pubblico ospedaliero, non gode del regime di agevolazione fiscale previsto dall'art. 88, lett. b), del d.P.R. n. 817 del 1986 (applicabile "ratione temporis"), svolgendo anche ulteriori compiti in materia di beneficienza, istruzione e di culto che, sebbene non prevalenti rispetto alle finalità sanitarie, precludono l'applicazione della normativa di favore, che opera solo per gli enti istituiti esclusivamente per l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

L'Ordine M. ricorreva alla Commissione Tributaria di primo grado di Torino avverso il silenzio rifiuto formatosi a seguito dell'istanza di rimborso delle somme versate a titolo di imposte IRPEG ed ILOR, deducendo essere l'Ordine M. ente ospedaliero sottratto all'imposizione fiscale, in relazione a quanto previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, lett. b).

La Commissione Tributaria di primo grado accoglieva il ricorso; avverso tale pronuncia proponeva appello l'Agenzia, nonchè appello incidentale l'Ordine M..

La Commissione Tributaria di secondo grado di Torino, con sentenza n. 5530 del 1995, accoglieva l'appello dell'Amministrazione ritenendo che l'Ordine M. avesse natura di ente commerciale così come l'attività sanitaria che offriva che, quindi, doveva essere sottoposta al regime fiscale degli enti commerciali. Contro la decisione di secondo grado proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Centrale di Torino la Fondazione Ordine M., già Ordine M. in virtù

del D.L. 9 novembre 2004, n. 277. La Commissione Tributaria Centrale, con la sentenza n. 2181 del 2012, depositata il 26 novembre 2012, respingeva il ricorso della Fondazione Ordine M..

Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la Fondazione Ordine M. affidandosi a due motivi.

L'Agenzia si costituisce con controricorso e presenta memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto dalla ricorrente contro il Ministero dell'Economia e delle Finanze, in quanto soggetto carente di legittimazione sostanziale e processuale.

1.1. A seguito dell'istituzione dell'Agenzia delle Entrate, divenuta operativa dal 1 gennaio 2001, si è verificata una successione a titolo particolare della stessa nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, cui spetta in via esclusiva la legittimazione "ad causam" e "ad processum" nei procedimenti introdotti successivamente alla predetta data (cfr. Cass. Sez.U. n. 3116 e n. 3118 del 2006). Ne deriva che il ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTC di Torino proposto dalla Fondazione Ordine M. nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze - soggetto ormai privo di legittimazione passiva e processuale, non avente la veste di contraddittore necessario nel giudizio di merito - è inammissibile.

2. Con il primo motivo di ricorso, la Fondazione Ordine M. deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 30 dicembre 1986, n. 917, art. 88, comma 2, della L. 5 novembre 1962 n. 1396 e della L. 23 dicembre 1978, n. 833, art. 41, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver la Commissione Tributaria Centrale (di seguito, per brevità, CTC) ritenuto che le citate disposizioni si applicano agli enti pubblici non commerciali che svolgono esclusivamente attività previdenziali, assistenziali e sanitarie e non pure attività collaterali senza fine di lucro.

2. Con il secondo motivo di censura, denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 6, per aver ritenuto che l'applicabilità di tale regime escludesse quello più favorevole di cui al citato art. 88.

3. L'Agenzia delle Entrate chiede il rigetto del ricorso.

4. I motivi sono entrambi infondati.

5. E' bene evidenziare che, nel caso di specie, non è messa in discussione la natura pubblica della Fondazione, la cui qualificazione come "ente pubblico con prevalenti attività sanitarie, sia pure con caratteristiche speciali", è stata ampiamente ricostruita normativamente dalla decisione della CTC, che ha confermato, in parte qua, la decisione della Commissione Tributaria di primo grado, nonchè affermata dalla Fondazione ricorrente e non contestata dall'Agenzia controricorrente.

6. Ciò che è in discussione è se il citato art. 88, debba applicarsi solo allorquando l'attività sanitaria, previdenziale ed assistenziale siano esclusive o, invece, anche laddove a tali attività se ne affianchino altre come, nel caso, attività di culto e di istruzione.

7. La CTC, infatti, ribadisce che ai sensi di legge ed in particolare ai sensi della L. 3 novembre 1962, n. 1396 e della L. 12 febbraio 1968, n. 132, in materia di riforma sanitaria, la Fondazione è stata istituita per svolgere non solo attività ospedaliera ma anche altri compiti in materia di beneficenza istruzione e di culto che, sebbene non prevalenti rispetto alle finalità sanitarie, escludono l'applicabilità della normativa di favore di cui al citato D.P.R., art. 88.

8. Orbene, come da orientamento costante di questa Corte, ai fini dell'assoggettabilità ad imposta di un ente non commerciale, in virtù del D.P.R. n. 917 del 1986, previgente art. 88, lett. b), applicabile alla fattispecie "ratione temporis" (il quale prevede che "non costituiscono esercizio di attività commerciali (...) b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le Unità sanitarie locali."), deve tenersi conto dell'interpretazione di stretto diritto delle norme agevolative di esenzione e della necessità di verificare quale attività sia in concreto svolta dall'ente, gravando comunque l'onere di provare la sussistenza dei requisiti dell'esenzione a carico del contribuente che richiede il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta (sui criteri per l'individuazione degli enti esenti da imposta e sul regime probatorio, cfr. Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 29185 del 06/12/2017, Rv. 646289 - 01; Cass., n. 16156 del 30/03/2016, Rv. 640766 01) 9. E' stato soggiunto, che ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 87 e 88, e del relativo regime fiscale, il giudice di merito è tenuto a verificare sul piano formale, se le finalità dell'ente siano determinate dall'atto costitutivo, ove redatto in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, e, quindi, tenendo conto dell'attività svolta in concreto, se il medesimo soggetto eserciti funzioni statali ed in che misura, oppure, invece, svolga attività commerciale, oppure ancora costituisca ente non commerciale, e, in quest'ultimo caso, quali cespiti siano imponibili e quali siano esenti da tassazione ai sensi del citato D.P.R., art. 108 (cfr. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18458 del 26/10/2012, Rv. 624157 - 01; conf., v. Cass., n. 18018 del 2002 Rv. 556157 - 01, n. 8841 del 2010, Rv. 612415 - 01, n. 17994 del 2012, Rv. 623995 - 01).

10. Alla luce di detti principi (interpretazione di stretto diritto delle norme agevolative e verifica in concreto delle attività svolte), tenuto conto che è la stessa legge istitutiva a stabilire che l'Ordine M. (poi Fondazione) è stato istituito per finalità non esclusivamente sanitarie, previdenziali e di assistenza ma anche per altri compiti - (v. legge cit. n. 1396 del 1962 che istituisce l'Ordine M. quale: "(...) ente ospedaliero, con gli altri suoi compiti in materia di beneficenza, istruzione e culto") - tenuto conto, altresì, che la Fondazione contribuente si limita a dedurre, senza provare, che tali ulteriori attività potrebbero rientrare nella più ampia finalità di assistenza, non sussiste il dedotto vizio di legge, posto che la disposizione agevolativa in esame, data la sua specialità, è applicabile soltanto agli enti istituiti esclusivamente per l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie e non può essere estesa laddove l'ente è stato istituito anche per lo svolgimento di altre attività.

11. Il secondo motivo, è infondato.

12. La CTC, dopo aver escluso l'applicabilità dell'esenzione di cui al citato D.P.R., art. 88, argomenta pure che le peculiari caratteristiche della Fondazione non escluderebbero, invece, l'ulteriore normativa agevolativa di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6.

13. Il riferimento al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, appare calzante volendo con esso argomentarsi in senso contrario a quanto invece ritenuto dalla Commissione di secondo grado circa l'applicazione alla Fondazione della disciplina degli enti commerciali. La CTC, infatti, rettamente ha richiamato la norma evidenziando che pur non sussistendo i presupposti per l'applicabilità alla Fondazione ricorrente dell'art. 88 lett. b), sussisterebbero, invece, quelli di cui al citato D.P.R., art. 6, in quanto la Fondazione è "ente non commerciale che svolge attività di prestazione di servizi in campo sanitario resa in conformità ai propri fini istituzionali e senza fini di lucro".

14. Tali argomentazioni, peraltro, alcuna incidenza hanno avuto sulle ragioni di rigetto del ricorso, tanto da non costituirne un'autonoma ratio decidendi, trovando, invece, la loro ragione nelle norme, di stretta interpretazione, che prevedono l'esenzione invocata.

15. Il ricorso va dunque rigettato.

16. Le spese seguono la soccombenza.

17. Nulla si provvede sulle spese per il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e Finanze, per mancanza di attività difensiva della parte intimata.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e Finanze. Rigetta il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate. Condanna la Fondazione Ordine M. al rimborso delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate, liquidate in complessivi Euro 10.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della V sezione civile, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza