Sentenza del 24/01/2022 n. 2031 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale del Piemonte accoglieva in parte l'appello proposto dalla società Centro Ortopedico di Q. s.p.a, società mista, partecipata per il 51% dalla Asl e per il 49% dalla società Generale de Sante Italia s.p.a., avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Verbania (n. 36/2/2011), che aveva rigettato il ricorso presentato dalla contribuente avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso IRES per gli anni 2004, 2005, 2006, 2007 ed Irpeg 2003, del 50% delle somme erogate, ai sensi del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, presentata il 17 luglio 2009, chiedendo la società di beneficiare della riduzione prevista per gli "enti ospedalieri", avendo ricevuto l'autorizzazione regionale ai programmi di sperimentazione aventi ad oggetto nuovi modelli gestionali, con Delib. regionale 7 gennaio 2003, n. 207. In particolare, il giudice d'appello, dopo aver rilevato l'intempestività dell'istanza di rimborso relativa all'anno 2003, evidenziava la tempestività con riferimento all'anno 2004, ai fini della decorrenza dei 18 mesi, dalla data del versamento del saldo, e non da quella relativa all'acconto. Inoltre, aggiungeva l'infondatezza dell'eccezione dell'Ufficio in ordine alle ritenute d'acconto sugli interessi attivi, "già puntualmente quantificati nell'istanza del contribuente". Riteneva, poi, sussistenti i requisiti per il conseguimento del beneficio della riduzione del 50% dell'IRES, riconoscendo le caratteristiche di "accreditamento per svolgere attività sanitarie" della contribuente presso la regione, ai sensi della L.R. Piemonte 23 maggio 2008, n. 12, art. 23" che richiama il D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 9-bis. Una volta accertata, quindi, l'attività sanitaria svolta dalla società, ne conseguiva l'applicazione della normativa agevolativa.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3. Resiste con controricorso la società, depositando anche memoria scritta.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, del D.P.R. n. 601 del 1972, art. 6 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Per l'Agenzia, il termine di 48 mesi dalla data del versamento, previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, comma 1, per chiedere il rimborso dei versamenti effettuati, decorre, nelle ipotesi di effettuazione di versamenti in acconto, dalla data di versamento del saldo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, mentre non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poichè in questa ipotesi l'interesse e la possibilità di richiedere il

rimborso sussistono sin da tale momento. Poichè la società si duole della mancata applicazione dell'agevolazione prevista dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, è evidente che, in relazione alle maggiori somme versate al momento della corresponsione degli acconti, tale versamento non era dovuto perchè la disposizione di legge che lo prevedeva non avrebbe dovuto essere applicata.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Invero, poichè la società ha presentato l'istanza di rimborso con riferimento a versamenti diretti dalla stessa effettuati, sostenendo l'esenzione soggettiva al pagamento dell'intero, reputando applicabile l'aliquota del 50% sul IRES, per l'anno 2004, la data da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso è costituita dal versamento dell'acconto, e non dal pagamento del saldo.

Invero, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, all'epoca vigente, nel periodo dal 1 gennaio 2001 al 25 luglio 2005, prevede (rimborso di versamenti diretti) che "il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'esattoria presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento". Al comma 2 si aggiunge che "l'istanza di cui al comma 1 può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data in cui la ritenuta è stato operate".

Non trova applicazione il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 37, che riguarda le ritenute applicate dalle amministrazioni statali (Cass., sez., 5, 5 aprile 2017, n. 8789).

1.3. Per questa Corte, infatti, costituisce principio consolidato quello per cui, in tema di rimborso delle imposte sui redditi, l'indebito tributario è soggetto ai termini di decadenza o prescrizione previsti dalle singole leggi di imposta, qualunque sia la ragione della non debenza, quali l'erronea interpretazione o applicazione della legge fiscale, il contrasto con norme di diritto comunitario, ovvero uno "jus superveniens" con applicabilità retroattiva. A tal riguardo, il diritto al rimborso di un tributo non dovuto si qualifica come indebito oggettivo di diritto comune soltanto quando venga espunta dall'ordinamento o non debba essere applicata (per dichiarazione d'incostituzionalità o per contrasto col diritto comunitario) l'intera fattispecie del tributo. Pertanto, il regime speciale di decadenza previsto dalla legge d'imposta si applica anche ai casi - come quello di specie - di mero errore materiale commesso in sede di dichiarazione, con la conseguenza che deve trovare applicazione il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, nel testo vigente "ratione temporis", e, perciò, il termine di decadenza di diciotto mesi, decorrente dal pagamento. Inoltre, qualora venga contestato in radice l'obbligo del pagamento del tributo in forza di un regime di esenzione soggettiva, la non debenza si configura anche in relazione al pagamento delle rate di acconto, non trattandosi di determinazione rilevabile soltanto in sede di pagamento del saldo, per cui il suddetto termine decadenziale deve farsi decorrere dai versamenti delle dette rate di acconto (Cass., sez. 5, 17 maggio 2017, n. 12269; Cass., sez. 6-5, 20 luglio 2016, n. 14868; Cass., sez. 5, 17 marzo 2006, n. 5978).

Pertanto, poichè dal ricorso per cassazione emerge che, per l'anno di imposta 2004, i versamenti sono stati effettuati il 20 luglio 2004, per Euro 41.495,26; il 20 agosto 2004, per Euro 41.495,26; il 16 settembre 2004 per Euro 41.495,26; il 18 ottobre 2004, per Euro 41.495,26; il 16 novembre 2004, per Euro 41.495,26; il 30 novembre 2004, per Euro 311.241,41, per un totale di Euro 518.717,71; la domanda di rimborso presentata il 17 luglio 2009 era tardiva, essendo decorsi i 48 mesi dalle date dei rispettivi versamenti.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta "l'omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo del giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5". Il giudice d'appello si è limitato ad affermare, con riferimento alle ritenute d'acconto, che "altresì non fondata l'eccezione dell'Ufficio in punto alle ritenute d'acconto sugli interessi attivi che risulterebbero già puntualmente quantificati nell'istanza del contribuente". Trattasi di una affermazione "del tutto apodittica ed immotivata". E' del tutto assente l'iter logico-giuridico seguito dal giudice per pervenire alla decisione. Nell'atto di appello la società aveva evidenziato che per l'Ufficio che non vi era prova in merito alla effettività delle ritenute subite, per la somma di Euro 58.186,00. La società, infatti, si era limitata a produrre gli estratti conto bancari che dimostravano l'effettività delle ritenute subite. Nell'atto di costituzione l'Agenzia delle entrate, con riferimento alla determinazione del quantum eventualmente da rimborsare, ha sottolineato che la società aveva chiesto il rimborso dell'importo complessivo di Euro 1.855.199,00, ma che tale importo era comprensivo delle ritenute (in misura piena) subite a titolo di Irpeg od IRES, non risultanti dall'anagrafe tributaria, ma relative alla corresponsione di interessi attivi di conto corrente, come emergeva dalla documentazione prodotta nel corso del giudizio di primo grado. L'Agenzia aggiungeva che non tutto l'importo delle ritenute subite pari ad Euro 59.492,00 doveva essere accolto come rimborso, ma solo la metà, ossia Euro 29.746,00. Il fatto controverso e decisivo del giudizio è costituito dal diritto della società ad ottenere il rimborso dell'intero importo delle ritenute sugli interessi attivi, anzichè del 50% delle stesse al pari delle altre somme corrisposte a titolo di Irpeg-ires richiesta in restituzione. Pertanto, è del tutto inconferente l'affermazione del giudice d'appello relativa alla puntuale indicazione nell'istanza di rimborso dell'importo degli interessi attivi e delle ritenute subite. Il giudice d'appello avrebbe dovuto verificare se il rimborso richiesto doveva essere riconosciuto per l'intero importo, come affermato dal contribuente, oppure soltanto per la metà, come sostenuto dall'Agenzia, ai sensi del D.P.R. n. 601 del 1972, art. 6, senza limitarsi ad affermare che il contribuente aveva specificamente indicato in sede amministrativa l'entità degli interessi attivi e delle ritenute subite.

3. con il terzo motivo di impugnazione l'Agenzia si duole "dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (come modificato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54)". Si tratta, sostanzialmente, della medesima doglianza di cui al motivo precedente, declinata in ragione delle modifiche subite dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ad opera del D.L. n. 83 del 2012, art. 54, in vigore per le sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012.

4 Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 61, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4". Si deduce, in subordine, il carattere del tutto apparente della motivazione

della sentenza del giudice d'appello, come riportata nel secondo motivo di impugnazione, con riferimento alla richiesta di rimborso delle ritenute subite sugli interessi attivi di conto corrente.

5. Con il quinto motivo di impugnazione l'Agenzia deduce la "violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26 e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 79, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Infatti, avendo il giudice d'appello riconosciuto il diritto al rimborso dell'intero importo delle ritenute d'acconto subite in relazione agli interessi attivi di conto corrente, il contribuente ha conseguito un illegittimo arricchimento a danno dell'erario.

5.1. Il quarto motivo di impugnazione, che va esaminato prioritariamente per evidenti ragioni logiche, essendo pregiudiziale il suo esame rispetto ai motivi secondo e terzo, è fondato.

5.2. La richiesta di rimborso nella misura del 50% da parte della società riguardava tutte le imposte versate negli anni dal 2003 al 2007, chiedendo l'applicazione dell'agevolazione fiscale di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6. Pertanto, tale richiesta era estesa anche alla restituzione delle ritenute operate dagli istituti di credito sugli interessi attivi maturati sulle somme depositate dalla società sui conti correnti bancari.

5.3. Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, nella versione all'epoca vigente, dal 15 gennaio 2000 al 31 dicembre 2006, prevede che "i soggetti indicati nell'art. 23, comma 1, che hanno emesso obbligazioni e titoli similari, operano una ritenuta del 27%, con obbligo di rivalsa, sugli interessi ed altri proventi corrisposti ai possessori".

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, prevede, poi, al comma 4, che "le ritenute previste nei commi da 1 a 3-bis sono applicate a titolo di acconto nei confronti di:...c) società ed enti di cui al medesimo testo unico, art. 87, lett. a) e b), e stabile organizzazione nel territorio dello Stato delle società e degli enti di cui alla lettera d) del predetto articolo".

Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 79, dispone, poi, che "i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta e le ritenute alla fonte a titolo di acconto si scomputano dall'imposta a norma dell'art. 22, salvo il disposto del comma 2 del presente articolo". Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 22 (scomputo degli acconti) stabilisce, quindi, che "dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine:....

c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate, anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente ".

5.4. Dopo il rigetto del ricorso da parte del giudice di prime cure, a seguito dell'appello proposto dalla società contribuente, l'Agenzia nelle controdeduzioni in appello, ha precisato che la società aveva richiesto la restituzione dell'intero importo delle ritenute operate sugli interessi attivi, per la somma di Euro 59.492,00, e non solo per la metà, ai sensi del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, quindi per la somma di Euro 29.746,00.

Non trova applicazione, quindi, il principio di non contestazione richiamato dalla società nel controricorso, essendosi limitato l'Ufficio in prime cure a contestare la mancanza di prova in

merito all'effettività delle ritenute stesse.

Infatti, se in prime cure l'ufficio aveva dedotto l'insussistenza del diritto al rimborso delle ritenute, in quanto carente la prova della effettività delle stesse, in sede di appello l'Agenzia ha limitato la contestazione al quantum riferito a tali ritenute, chieste per l'intero, invece che per la metà, volendo la società beneficiare della agevolazione fiscale di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6.

E' evidente che il giudice d'appello, accogliendo la domanda di restituzione per l'intero importo delle ritenute, non ha fornito alcuna giustificazione al riguardo, limitandosi ad affermare, in modo apodittico, che "altresì non fondata l'eccezione dell'Ufficio in punto alle ritenute d'acconto sugli interessi attivi che risulterebbero già puntualmente quantificati nell'istanza del contribuente". Con tale sibillina espressione non è possibile comprendere l'effettiva portata dell'argomentazione logico-giuridica che ha condotto il giudice d'appello ad accogliere la domanda della società di restituzione dell'intero importo delle ritenute subite sugli interessi attivi delle somme depositate sui conti correnti bancari.

Restano, dunque, assorbiti i motivi secondo, terzo e quinto di impugnazione.

6. Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione e/o falsa applicazione degli artt. 23 e 53 Cost., dell'art. 14 preleggi, dell'art. 2697 c.c., del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, della L. n. 833 del 1978, artt. 10, 17, 18, 41 e 43, del D.Lgs. n. 502 del 1992, artt. 3, 4, 8, 8-bis, 8-quater e 9-bis, della L.R. Piemonte n. 12 del 2008, art. 23, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". In particolare, si censura la motivazione della sentenza del giudice d'appello nella parte in cui ha ritenuto la spettanza del diritto all'agevolazione fiscale in favore della società contribuente, in quanto il carattere innovativo della forma gestionale ed organizzativa era stato esplicitamente previsto dalla L.R. Piemonte 23 maggio 2008, n. 12, art. 23. Per il giudice d'appello, una volta acclarata l'attivit&#65533;&#65533; sanitaria svolta dalla società contribuente, nei conseguiva la "sua sussumibilità alla normativa di agevolazione invocata dalla contribuente". In realtà, per la ricorrente, il beneficio fiscale di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, lett. a, si applica esclusivamente in base al profilo soggettivo dell'ente che chiede beneficio, dovendosi accogliere una nozione restrittiva dei soggetti beneficiari, limitata agli "enti ospedalieri", stante la natura eccezionale dell'esenzione del 50% dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. La nozione di "ente ospedaliero" non si attaglia ad una società di capitali, che ha come oggetto sociale lo svolgimento di un'attività di tipo commerciale. Enti ospedalieri sono soltanto gli enti pubblici che istituzionalmente provvedono al ricovero ed alla cura degli infermi, ai sensi della L. n. 132 del 1968, art. 2. Inoltre, ai sensi della L. n. 833 del 1978, art. 43, comma 2, le istituzioni a carattere privato possono ottenere dalla regione, su domanda, che i loro ospedali siano considerati presidi dell'unità sanitaria locale, ma, nella specie, non vi è un accreditamento per lo svolgimento di attività sanitaria, essendo assente un provvedimento amministrativo della regione di concessione dell'accreditamento. Anzi, proprio nella Delib. Giunta regionale del Piemonte 7 gennaio 2003, n. 207, si prevede che la società contribuente "sottoponga al processo di accreditamento delle attività sanitarie svolte presso il Presidio Ospedaliero di Omegna".

7. Con il settimo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "insufficiente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo del giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1,

n. 5". Invero, in subordine, si evidenzia che le affermazioni del giudice d'appello, già censurate con il sesto motivo, sono comunque inficiate da una palese carenza di motivazione. Non si è tenuto conto di quanto specificato dall'Agenzia delle entrate nell'atto di costituzione in appello; e segnatamente delle circostanze seguenti: manca in capo al Centro Ortopedico di Omegna (COO) qualsiasi riconoscimento della qualifica di presidio da parte della regione; il COO e il presidio ospedaliero di Omegna permangono come due soggetti giuridici distinti aventi finalità diverse; nell'ambito del programma di sperimentazione al COO è affidata solo l'attività di gestione con particolare riferimento all'organizzazione e all'amministrazione del presidio ospedaliero di Omegna; l'ospedale di Omegna, già di proprietà dell'Asl, costituiva l'oggetto del presidio ospedaliero di questa; al COO è affidata solo la gestione dell'ospedale di Omegna, denominato Madonna del Popolo di Omegna, di proprietà dell'Asl n. 14 della regione Piemonte. Pertanto, la società svolge non un'attività di tipo sanitario, ma un'attività di mera gestione organizzativa ed amministrativa di una struttura sanitaria, come emerge dallo statuto societario, oltre che dal contratto di gestione, stipulato in data 29 luglio 2002.

8. Con l'ottavo motivo di impugnazione la ricorrente si duole "dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (come modificato dal D.Lgs. n. 83 del 2012, art. 54)". In sostanza, la ricorrente ripropone le medesime doglianze di cui al motivo precedente, declinando il motivo di impugnazione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come modificato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, applicabile alle sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012.

9. I motivi sesto, settimo e ottavo di impugnazione, che vanno esaminati congiuntamente per strette ragioni di connessione, sono fondati.

9.1.Invero, la L. n. 132 del 1968, art. 2, prevedeva al comma 1 che "sono enti ospedalieri gli enti pubblici che istituzionalmente provvedono al ricovero ed alla cura degli infermi", con la precisazione al comma 4 che "possono, inoltre, istituire, anche fuori dell'ospedale, ambulatori, dispensari, consultori, centri per la cura e la prevenzione di malattie sociali e del lavoro, centri per il recupero funzionale, e compiere ricerche e indagini scientifiche e medico-sociali in ordine al conseguimento degli scopi istituzionali".

Inoltre, la L. n. 132 del 1968, art. 3, intitolato "Costituzione degli enti ospedalieri", così disponeva: "Le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza e gli altri enti che, al momento di entrata in vigore della presente legge, provvedono esclusivamente al ricovero ed alla cura degli infermi, sono riconosciuti di diritto enti ospedalieri. Sono pure costituiti in enti ospedalieri tutti gli ospedali appartenenti ad enti pubblici che abbiano come scopo oltre l'assistenza ospedaliera anche finalità diverse. Ai fini del trattamento tributario gli enti ospedalieri sono equiparati all'amministrazione dello Stato". Il D.L.gs. 4 maggio 2001, n. 207, introducendo le Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (APSP) ha stabilito all'art. 4 il diritto alla agevolazione di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6.

9.2. L'assetto normativo appena richiamato rendeva quindi evidente la natura necessariamente pubblicistica degli "enti ospedalieri" (cfr. Cass., sez.un., 19 luglio 1982, n. 4211), ai quali era infatti esteso lo stesso trattamento tributario riservato all'amministrazione dello Stato.

9.3.Successivamente con la L. n. 833 del 1978, veniva istituito il servizio sanitario nazionale, con l'introduzione delle unità sanitarie locali (art. 10 "alla gestione unitaria della tutela della salute si provvede in modo uniforme sull'intero territorio nazionale mediante una rete completa di unità sanitarie locali. L'unità sanitaria locale è il complesso dei presidi, degli uffici, degli uffici e dei servizi dei comuni..."). I compiti, di vario genere, delle unità sanitarie locali venivano indicati dalla L. suindicata, art. 14.

Con il D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 3, comma 1-bis, si è poi stabilito che "in funzione del perseguimento dei loro fini istituzionali, le unità sanitarie locali si costituiscono in aziende con personalità giuridica pubblica ed autonomia imprenditoriale".

All'art. 4, comma 1 (aziende ospedaliere e presidi ospedalieri) si è disposto che "per specifiche esigenze assistenziali, di ricerca scientifica, nonchè di didattica del servizio sanitario nazionale (...) possono essere costituiti o confermati in aziende (...) gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico (...)".

Il successivo comma 9 dello stesso articolo ha aggiunto poi che "gli ospedali che non siano costituiti in azienda ospedaliera conservano la natura di presidi dell'unità sanitaria locale".

Per giurisprudenza di legittimità ormai consolidata (Cass., 11 aprile 2018, n. 8922; Cass., 29 gennaio 2016, n. 1687; Cass., 28 maggio 2014, n. 11918; Cass., 4 settembre 2013, n. 20249), mentre alle a.s.l. sono stati assegnate attività e funzioni diverse e nuove, i "vecchi" enti ospedalieri mantengono una loro autonomia, o in quanto costituiti in "aziende ospedaliere", o quali "presidi" ospedalieri nell'ambito delle a.s.l..

9.4. Il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, elencando i soggetti beneficiari della riduzione alla metà dell'Irpeg, ha mantenuto alla lettera a) la originaria dizione di "enti ospedalieri". Pertanto, si è ritenuto che tale agevolazione, espressamente inserita tra quelle di carattere soggettivo, non è applicabile alle aziende sanitarie locali, neanche in via di interpretazione estensiva (Cass., 29 gennaio 2016, n. 1687; Cass., 4 settembre 2013, n. 20249; Cass., 22 giugno 2018, n. 16555).

Vanno, dunque, distinte le aziende sanitarie, che sono escluse dal beneficio, dalle "aziende ospedaliere", costituite in genere, come evidenziato dalla dottrina, da ospedali di particolare rilevanza o da strutture ospedaliere collegate alle locali università, che godono del beneficio.

10. Anche le pronunce di legittimità successive hanno mantenuto tutte il medesimo orientamento restrittivo, escludendo dal beneficio fiscale anche alle società titolari di accreditamento definitivo loro concesso dalla regione (Cass., sez. 5, 18 dicembre 2020, n. 29068, con cui è stato escluso il beneficio fiscale anche ad una società che aveva ottenuto il riconoscimento della qualifica di presidio ospedaliero da parte della Asl ai sensi della L. n. 833 del 1978, art. 43; Cass., sez. 5, 30 ottobre 2019, n. 27831; Cass., sez. 5, 30 luglio 2019, n. 20489; Cass., sez. 5, 11 luglio 2019, n. 18603, che esclude il beneficio fiscale anche ad una società che aveva ottenuto l'accreditamento provvisorio da parte della regione, ribadendo che la riduzione del 50% delle imposte spettava esclusivamente ai soppressi enti pubblici ospedalieri, in seguito confluiti nelle aziende ospedaliere e nei presidi ospedalieri delle Asl, non potendosi estendere la sua applicazione agli enti privati, neppure in ragione del loro riconosciuto svolgimento della

funzione di "presidio ospedaliero", perchè questo equivarrebbe a trasformare la disposizione in una agevolazione di natura oggettiva, concessa in relazione all'attività svolta e non anche alla natura pubblica degli enti, considerata dal legislatore).

Ovviamente le medesime argomentazioni sono state utilizzate anche nell'ipotesi del conseguimento da parte della società contribuente dell'accreditamento provvisorio da parte della regione; pertanto, pure nel caso in cui la società operi in regime di accreditamento "provvisorio" con il servizio sanitario regionale; viene esclusa l'applicazione del beneficio fiscale, pure in presenza peraltro di una risoluzione della Agenzia delle entrate (Risoluzione 9 luglio 2009, n. 179/E), oltre che di risposte ad interpelli (risposta n. 315 della Agenzia delle entrate, che esclude l'esenzione se la società rappresenta che una parte del proprio imponibile è generato dalle prestazioni di ricovero e ambulatoriali diverse da quelle rese in regime di convenzione con il servizio sanitario pubblico, quindi esorbitanti dall'assistenza ospedaliera tipica; risposta n. 152 che reputa applicabile il beneficio in favore di taluni enti che operano nell'ambito della rete ospedaliera pubblica, limitatamente all'imponibile fiscale generato dall'attività sanitaria da essi svolta in regime di convenzione con il servizio sanitario pubblico, mentre sono tassati in via ordinaria i redditi derivanti da altre attività eventualmente posta in essere dagli stessi enti), sostanzialmente favorevoli alla interpretazione delle società contribuenti. La circolare 3 ottobre 2002, n. 78/E, ha però escluso l'applicazione del beneficio di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, alle aziende unità sanitarie locali, in quanto esse svolgono attualmente non solo le originarie attività degli enti ospedalieri, ma anche attività del tutto nuove, che esorbitano dall'assistenza ospedaliera tipica. Le aziende sanitarie locali non possono essere dunque equiparate agli enti ospedalieri.

Pertanto, si è escluso che il regime di accreditamento provvisorio di un soggetto privato possa consentire l'applicazione della agevolazione fiscale sino ad ora negata alle Asl e concessa solo ai "vecchi" enti ospedalieri, poi confluiti in aziende ospedaliere e in presidi ospedalieri delle Asl (Cass., sez. 5, 21 dicembre 2018, n. 33244; richiamata anche in Cass., sez. 5, 10 maggio 2019, n. 12500).

11. Deve procedersi ad una interpretazione restrittiva della L. n. 132 del 1968, art. 2, in relazione alla nozione di "enti ospedalieri".

Invero, il riferimento della ricorrente alla L. n. 833 del 1978, art. 43, comma 2, come pure alla L.R. Piemonte 23 maggio 2008, n. 12, non consente, comunque, una interpretazione estensiva della L. n. 132 del 1968, art. 2. In particolare, la società assume che la propria attività sia volta alla gestione dell'ospedale di Omegna e che con Delib. regionale del Piemonte 7 gennaio 2003, n. 207, la Giunta regionale ha approvato il programma di sperimentazione gestionale D.Lgs. n. 502 del 1992 ex art. 9-bis. Successivamente è stata costituita la società mista per azioni tra la Asl e 14 (proprietaria del 51% delle azioni) e la società GSDI (proprietaria del residuo 49%". L'attività svolta dalla società consisterebbe, allora, come si desume dal contratto di gestione del 29 luglio 2002, trascritto per stralci, non nella mera gestione di un ospedale, bensì nell'esercizio stesso dell'attività ospedaliera mediante l'erogazione di cure medicali agli utenti della struttura gestita, tanto da essere qualificata come "presidio ospedaliero".

12. Infatti, la L. n. 833 del 1978, art. 43 comma 2, prevede che "gli istituti, enti ed ospedali di cui all'art. 41, comma 1, che non abbiano ottenuto la classificazione ai sensi della L. 12 febbraio 1968, n. 132, e le istituzioni di carattere privato che abbiano un ordinamento dei servizi ospedalieri corrispondente a quello degli ospedali gestiti direttamente dalle unità sanitarie locali, possono ottenere dalla regione, su domanda da presentarsi entro i termini stabiliti con legge regionale, che i loro ospedali, a seconda delle caratteristiche tecniche e specialistiche, siano considerati, ai fini dell'erogazione dell'assistenza sanitaria, presidi dell'unità sanitaria locale nel cui territorio sono ubicati, sempre che il piano regionale sanitario preveda i detti presidi. I rapporti dei predetti istituti, enti ed ospedali con le unità sanitarie locali sono regolati da apposite convenzioni".

Il successivo D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 8, comma 4, stabilisce che "ferma restando la competenza delle regioni in materia di organizzazione e vigilanza sulle istituzioni sanitarie private, a norma della L. n. 833 del 1978, art. 43, con atto di indirizzo e coordinamento(...) sono definiti i requisiti strutturali, tecnologici e organizzativi minimi richiesti per l'esercizio delle attività sanitarie da parte delle strutture pubbliche e private e la periodicità dei controlli sulla permanenza dei requisiti stessi".

13. Il sistema dell'accreditamento è sorto, poi, con la L. n. 724 del 1994, art. 6, comma 6, ove si dispone che "a decorrere dalla data di entrata in funzione del sistema di pagamento delle prestazioni sulla base di tariffe predeterminate dalla regione cessano i rapporti convenzionali ed entrano in vigore i nuovi rapporti fondati sull'accreditamento, sulla remunerazione delle prestazioni e sull'adozione del sistema di verifica delle qualità previsti al D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 8, comma 7, e successive modificazioni. La facoltà di libera scelta da parte dell'assistito si esercita nei confronti di tutte le strutture ed i professionisti accreditati dal Servizio sanitario nazionale in quanto risultino effettivamente in possesso dei requisiti previsti dalla normativa vigente ed accettino il sistema della remunerazione a prestazione".

Per la giurisprudenza di legittimità, quindi, si è ritenuto che, nell'ambito del S.s.n., il passaggio dal regime di convenzionamento esterno al nuovo regime dell'accreditamento - previsto dal D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 8, poi integrato dalla L. n. 724 del 1994, art. 6, non ha modificato la natura del rapporto esistente tra la p.a. e le strutture private, che rimane di natura sostanzialmente concessoria; ne consegue che non può essere posto a carico dell'ente pubblico alcun onere di erogazione di prestazioni sanitarie in assenza di un provvedimento amministrativo regionale che riconosca alla struttura la qualità di soggetto accreditato ed al di fuori di singoli e specifici rapporti contrattuali (Cass., 18 dicembre 2014, n. 26689; Cass., 6 agosto 2014, n. 17711; Cass., 25 gennaio 2011, n. 1740).

Pertanto, deve escludersi che, ai fini del beneficio fiscale della riduzione del 50% delle imposte, le istituzioni di carattere privato che "abbiano un ordinamento dei servizi ospedalieri corrispondente a quello degli ospedali gestiti direttamente dalle unità sanitarie locali", di cui alla L. n. 833 del 1978, art. 43, comma 2, anche se accreditate ai sensi della L. n. 724 del 1994, possano coincidere con gli "enti ospedalieri" menzionati dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, lett. a.

Il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, del laddove si riferisce agli "enti ospedalieri", e quindi poi, dopo le modifiche normative, sempre ai "vecchi" enti ospedalieri, ma in quanto costituiti in "aziende ospedaliere", o quali "presidi" ospedalieri nell'ambito delle a.s.l., consente di riferire il beneficio fiscale esclusivamente agli enti pubblici, non potendosi effettuare alcuna parificazione, a tali fini, con le istituzioni di carattere privato che "abbiano un ordinamento dei servizi ospedalieri corrispondente a quello degli ospedali gestiti direttamente dalle unità sanitarie locali", ai sensi della L. n. 833 del 1978, art. 43, comma 2.

14. Si è poi osservato che il beneficio fiscale non spetta neppure alle società private, convenzionate, con accreditamento definitivo, che siano state considerate dalla regione, ai fini dell'erogazione dell'assistenza sanitaria, presidi dell'unità sanitaria locale nel cui territorio sono ubicati (Cass., sez. 5, 10 maggio 2019, n. 12500).

Anche l'intervenuto riconoscimento in favore della società per azioni della qualità di "presidio ospedaliero, non giustifica ex se l'applicazione dell'agevolazione fiscale di cui si discute.

Tale agevolazione, di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, lett. a, ha esclusivamente natura soggettiva e, quindi, può giustificarsi la sua applicazione ai soli enti pubblici ospedalieri, ai quali soltanto originariamente si riferiva, in considerazione dell'esclusività e della tipicità del fine sociale previsto per ciascun ente, individuato in maniera tassativa quale già esistente al momento dell'entrata in vigore della stessa norma, anche se in seguito confluiti nelle aziende ospedaliere e nei presidi ospedalieri delle Asl (Cass., sez. 5, 2019/12500 cit.).

Al contrario, riconoscere la stessa agevolazione a società private, indiscutibilmente estranee al concetto di "enti ospedalieri" pubblici, cui la norma originariamente si riferiva in via esclusiva" in ragione del loro riconosciuto svolgimento della funzione di "presidio ospedaliero", equivarrebbe a trasformare la disposizione in un'agevolazione di natura oggettiva, concessa in relazione all'attività svolta e non anche alla natura pubblica degli enti, considerata dal legislatore; ma ciò non è consentito, anche in relazione alla necessità di stretta interpretazione della norma di agevolazione invocata, avente natura derogatoria di previsioni impositive generali e, quindi, insuscettibile di estensione al di là delle ipotesi tipiche disciplinate (Cass., sez. 5, 2019/12500 cit.; Cass., sez.un., 3 giugno 2015, n. 11373).

Le disposizioni agevolative costituiscono deroghe al sistema definito dalle norme tributarie impositrici ed al criterio di correlazione da esso attuato - nella prospettiva di cui all'art. 53 Cost. - tra imposizione fiscale e capacità contributiva. In dottrina si è osservato che tale principio trova fondamento nella circostanza che -a salvaguardia dell'equilibrio tra gli interessi che preminentemente si contrappongono nel rapporto tributario (la garanzia dei contribuenti e le esigenze di bilancio dell'ente impositore) - l'ambito dell'imposizione è tracciato dal legislatore, con compiuta indicazione di oggetti e soggetti tassabili; sicchè, non diversamente dalle norme impositive, in relazione alle quali è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente indicati dal dato normativo, anche le norme agevolative per ineludibile simmetria, declinano un catalogo completo, insuscettibile di integrazione che trascende i confini semantici del dato suddetto. Costituisce, dunque, caposaldo dell'ordinamento tributario il principio per cui le norme, che, come quella di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, riconoscono agevolazioni o benefici fiscali in deroga all'ordinario regime di imposizione, sono

norme ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale; ed è la centralità stessa del criterio nel sistema dell'imposizione, al fine del perseguimento degli equilibri cui l'imposizione deve mirare in ottemperanza ai principi di cui agli artt. 23, 53 e 81 Cost. (cfr. C. Cost., n. 10/2015), a rendere ineludibile la sua osservanza (Cass., 2019/12500, cit.).

15. Anche la giurisprudenza amministrativa ha espresso il principio per cui il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, ha natura derogatoria rispetto al principio espresso in via generale di assoggettamento delle persone giuridiche all'imposta sul reddito, sicchè, come tutte le norme di esenzione anche parziale e di agevolazione rispetto un obbligo previsto in via generale, l'elencazione contenuta nel D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, è di stretta interpretazione (Cons. Stato, parere n. 103 del 24 ottobre 1995).

16. Nè si può sostenere che il beneficio fiscale dovrebbe sussistere in quanto già previsto in favore di altri soggetti, che sono però, si ribadisce, enti pubblici a tutti gli effetti.

La stessa Commissione Europea, nelle istruzioni formalizzate nella Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali (Gazzetta Ufficiale C 85 del 9 aprile 2009, pagine 1-22), al paragrafo 75, ha previsto che: "un'impresa soggetta al pagamento di siffatte tasse in generale non può quindi sostenere che l'esenzione fiscale accordata ad altri è illegale ai sensi dell'art. 88, paragrafo 3, del trattato CE. Inoltre, secondo la giurisprudenza consolidata, l'estensione di un'esenzione fiscale legale al ricorrente non è un rimedio appropriato per la violazione dell'art. 88, paragrafo 3, del trattato CE. Siffatta misura non consentirebbe di eliminare gli effetti anticoncorrenziali dell'aiuto illegale, ma, al contrario, li aumenterebbe".

Va poi chiarito, in modo ultimativo, che il consolidato diritto vivente, menzionato sopra, esclude dall'ambito dell'agevolazione in questione sia le imprese private (accreditate in via provvisoria o definitiva), sia quelle che gestiscano direttamente strutture sanitarie pubbliche, essendo limitato il beneficio soltanto agli "enti ospedalieri" di cui alla L. n. 132 del 1968, art. 2, comma 1, o in quanto costituiti in "aziende ospedaliere" o quali "presidi ospedalieri" nell'ambito delle asl.

17. Le precedenti argomentazioni valgono ovviamente anche per la fattispecie in esame, sia pure connotata da alcune peculiarità.

17.1. Invero, la L.R. Piemonte 23 maggio 2008, n. 12, art. 23, prevede, al comma 1, che "al fine di migliorare l'efficienza dell'organizzazione e della gestione aziendale, le aziende sanitarie possono partecipare ad organismi di natura societaria, fermo restando quanto previsto dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, art. 9-bis, comma 4, (riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma della L. 23 ottobre, n. 421, art. 1) previa valutazione regionale dell'assetto organizzativo, economico-funzionale e della coerenza con i fini istituzionali dell'azienda". Al comma 2 si prevede che "le sperimentazioni di nuove modalità gestionali ed organizzative nell'erogazione dei servizi sanitari e socio-sanitari previste dal D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 9-bis, sono autorizzate dalla giunta regionale". Al comma 3 si aggiunge che "l'autorizzazione di cui al comma 2 è concessa, per un periodo non superiore a 5 anni, su proposta delle aziende sanitarie interessate che motivano analiticamente le ragioni di convenienza economica del progetto gestionale, di miglioramento della qualità dell'assistenza e di coerenza con le linee e gli indirizzi

di programmazione sanitaria regionale. Sono inoltre assicurati gli ulteriori elementi di garanzia di cui al D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 9-bis, comma 2 ". Il comma 6 prevede, poi, che "alla scadenza del quinquennio la giunta regionale, previa valutazione degli esiti della sperimentazione sotto il profilo della convenienza economica, della qualità dei servizi e della conformità alla programmazione regionale, dispone la chiusura della sperimentazione ovvero la trasformazione della gestione sperimentale dei servizi in gestione ordinaria. La giunta regionale può altresì autorizzare la proroga della sperimentazione gestionale per il periodo necessario al compimento del piano di attività e del piano finanziario approvati, comunque, per un periodo non superiore a 5 anni". Particolarmente rilevante è la L.R. n. 12 del 2008, art. 23, comma 8, che prevede che "il provvedimento della giunta regionale che definisce le condizioni necessarie alla trasformazione della gestione sperimentale dei servizi in gestione ordinaria... prevede: a) il pieno controllo nei processi decisionali da parte del soggetto pubblico; b) l'obbligo di ottenere l'accreditamento regionale (...)".

Il D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 9-bis, richiamato dalla L.R. Piemonte n. 12 del 2008, stabilisce, al comma 1, che "le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano autorizzano programmi di sperimentazione aventi ad oggetto nuovi modelli gestionali che prevedano forme di collaborazione tra strutture del servizio sanitario nazionale e soggetti privati, anche attraverso la costituzione di società miste a capitale pubblico e privato".

Pertanto, in osservanza di tale normativa, è stata costituita la società mista Centro Ortopedico di Quadrante (COQ), partecipata al 51% dalla Asl e al 49% da altra società.

Tuttavia, nella Delib. giunta regionale del Piemonte 7 gennaio 2003, n. 207, si evidenzia l'assenza dell'accreditamento regionale a quella data ("delibera...di stabilire che la S.p.a. Centro Ortopedico di Quadrante Ospedale Madonna del Popolo di Omegna, come da D.C.R. 616/2000, sottoponga al processo di accreditamento le attività sanitarie svolte presso il presidio ospedaliero di Omegna"). Pertanto, è evidente che anche la peculiare modalità di svolgimento del servizio, a livello sperimentale, come da L.R. Piemonte n. 12 del 2008, si interfacci in modo significativo con la procedura di accreditamento regionale.

Pertanto, restano salde le valutazioni giurisprudenziali di legittimità che escludono l'accesso al beneficio fiscale di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, anche alle società che hanno ricevuto l'accreditamento provvisorio o definitivo dalla regione, o che sono state riconosciute come "presidi ospedalieri"; le medesime considerazioni valgono anche per le società miste costituite, a livello sperimentale, di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, art. 9-bis, comma 4, richiamate dalla L.R. Piemonte n. 12 del 2008.

L'agevolazione fiscale spetta esclusivamente agli enti ospedalieri di natura pubblicistica, con esclusione delle società private, anche se hanno avuto il riconoscimento di presidi ospedalieri o abbiano conseguito l'accreditamento definitivo o si siano costituite in società miste, con partecipazione prevalente delle Asl.

17.2. Anche le osservazioni critiche della società alle conclusioni scritte del Procuratore Generale, contenute nella memoria, non sono idonee a modificare l'interpretazione restrittiva dell'ambito di applicazione del beneficio fiscale seguita da questa Corte, con indirizzo consolidato. Per la

difesa della controricorrente il Centro Ortopedico di Quadrante (COO) s.p.a. non è una società privata che gestisce in autonomia una casa di cura convenzionata; trattasi, invece, di una "società pubblica" controllata da una Asl, che gestisce tramite essa un suo presidio ospedaliero nell'ambito del servizio sanitario nazionale. Pertanto, il COO svolgerebbe una "attività istituzionale pubblica, di natura non commerciale", come previsto dall'art. 3 della Convenzione tra Asl n. 14 e il centro Ortopedico di Quadrante; "non svolta in concorrenza con altri soggetti privati"; "a prevalente capitale pubblico", con divieto per il soggetto pubblico di scendere al di sotto della soglia del 51 % del capitale; con la conseguenza che "la Asl...indirizza e controlla l'attività della ricorrente"; dei sette amministratori che compongono il Consiglio di amministrazione, ben quattro sono di nomina pubblica; le azioni di proprietà dei soggetti privati non possono essere cedute a terzi senza il consenso della parte pubblica, come stabilito dall'art. 2 del Patto Parasociale; la struttura sanitaria ed i relativi impianti sono di proprietà della Asl n. 14; la Asl esercita funzioni di indirizzo e controllo; i servizi sanitari erogati dal COQ s.p.a. non sono remunerati attraverso un corrispettivo commisurato al valore dei medesimi; tutte le circostanze sopra descritte attesterebbero la "natura pubblica" del COQ s.p.a.

La tesi della natura "pubblica" della società COQ s.p.a. non è condivisibile alla luce della normativa in tema di società a partecipazione pubblica di cui al D.Lgs. n. 175 del 2016, e dello stratificato orientamento giurisprudenziale di legittimità sulla fallibilità ed ammissibilità alla procedura concorsuale di concordato preventivo delle società in house, ossia società partecipate da privati, senza che questi possano avere controllo o potere di veto, che ricevono "affidamenti diretti" di contratti pubblici da amministrazioni che esercitino su di esse un "controllo analogo", purchè oltre l'80 % del loro fatturato sia effettuato nello svolgimento di compiti a esse affidati dall'ente pubblico o dagli enti pubblici soci (D.Lgs. n. 175 del 2016, art. 16). Insomma, nella galassia delle società pubbliche il legislatore ha distinto le società a partecipazione pubblica (quale contenitore universale), le società a controllo pubblico, in cui una o più amministrazioni pubbliche esercitano poteri di controllo ai sensi del D.Lgs. n. 175 del 2016, art. 2, lett. b) (il controllo ex art. 2359 c.c., oppure consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo per statuto, patti parasociali o per legge) e, infine, le società in house, di matrice giurisprudenziale unionale (a partire dalla sentenza Teckal, Corte CE, 18 novembre 1999, n. 107; poi Corte Ce, 13 ottobre 2005, n. 458, Parking Brixen; Corte Ce, 11 gennaio 2005, n. 26, Stadt Halle; Corte Ce, 13 novembre 2008, n. 324, Coditel Brabant; Corte UE, 8 maggio 2014, n. 15, e successive), caratterizzate dal "controllo analogo" di cui al D.Lgs. n. 175 del 2016, art. 2, lett. c). Il controllo analogo è "la situazione in cui l'amministrazione esercita su una società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi". In tutti questi casi è consentita la dichiarazione di fallimento, come pure l'amissione al concordato preventivo ed alla amministrazione straordinaria ai sensi del D.Lgs. n. 175 del 2016, art. 14 ("crisi di impresa di società a partecipazione pubblica"). Le società a partecipazione pubblica, quindi, sono state ricomprese tra le società di diritto privato, ai fini della fallibilità, a prescindere dalla tipologia di attività svolta. Il D.Lgs. n. 175 del 2016, art. 1, comma 3, è di palmare evidenza laddove afferma che "per tutto quanto non derogato dalle disposizioni del presente decreto, si applicano alle società a partecipazione pubblica le norme sulle società contenute nel c.c. e le norme generali di diritto privato". Del resto, anche per le procedure di reclutamento del personale delle società a

controllo pubblici "resta ferma la giurisdizione ordinaria sulla validità dei provvedimenti e delle procedure".

Non si può sostenere che le società in house, quale dovrebbe essere la COQ s.p.a., siano parificabili agli "enti pubblici" che, come è noto, non sono assoggettabili alle procedure concorsuali, per espresso divieto legislativo (L. Fall., art. 1, ed art. 1 c.c.i., ossia D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, che entrerà in vigore il 22 maggio 2022).

Sul punto questa Corte è ormai giunta ad affermare che tutte le società commerciali a totale o parziale partecipazione pubblica, quale che sia la composizione del loro capitale sociale, le attività in concreto esercitate, ovvero le forme di controllo cui risultano effettivamente sottoposte, restano assoggettate al fallimento, essendo loro applicabile l'art. 2221 c.c. in forza del rinvio alle norme del c.c., contenuto prima nel D.L. n. 95 del 2012, art. 4, comma 13, conv. con modif. dalla L. n. 135 del 2012 e poi nel D.Lgs. n. 175 del 2016, art. 1, comma 3 (Cass., sez. 1, 2 luglio 2018, n. 17279; Cass., sez. 1, 7 febbraio 2017, n. 3196; Cass., sez. 1, 22 febbraio 2019, n. 5346). Si è, in particolare, osservato che la società di capitali con partecipazione in tutto o in parte pubblica, è assoggettabile al fallimento in quanto soggetto di diritto privato agli effetti della L. Fall., art. 1, essendo la posizione dell'ente pubblico all'interno della società unicamente quella di socio in base al capitale conferito, senza che gli sia consentito influire sul funzionamento della società avvalendosi di poteri pubblicistici, nè detta natura privatistica della società è incisa dall'eventualità del cd. controllo analogo, mediante il quale l'azionista pubblico svolge un'influenza dominante sulla società, così da rendere il legame partecipativo assimilabile ad una relazione interorganica che, tuttavia, non incide affatto sulla distinzione sul piano giuridico-formale, tra P.A. ed ente privato societario, che è pur sempre centro di imputazione di rapporti e posizioni giuridiche soggettive diverso dall'ente partecipante (Cass., sez. 1, 22 febbraio 2019, n. 5346). Ciò che rileva è, allora, la natura del soggetto economico e non l'attività svolta.

Pertanto, tutti gli elementi di fatto presenti nella Convenzione tra la asl n. 14 e la COQ s.p.a. perdono rilevanza ai fini del riconoscimento della invocata "natura pubblica" della contribuente, pur nella consapevolezza, proveniente anche dalla dottrina, che il perimetro della nozione di ente pubblico ha carattere "cangiante" e "poliedrico", a "geometria variabile", in ragione della "scomposizione e ricomposizione di frammenti di discipline diverse", con una necessaria verifica casistica all'interno dei singoli settori di appartenenza (appalti, diritto di accesso, fallibilità, agevolazioni tributarie). Nell'ambito tributario, dunque, poichè l'agevolazione fiscale deve essere interpretata in modo restrittivo, non v'è dubbio che la società in house non possa essere ricondotta nell'alveo degli "enti pubblici", con conseguente esclusione del beneficio della dimidiazione delle imposte.

17.3. Non conduce a diverse conclusioni neppure la adombrata natura di "organismo di diritto pubblico" attribuita dalla difesa della società al COQ s.p.a. nella memoria scritta, richiamando la Delib. della giunta regionale del Piemonte n. 164 del 2012 ("dovrà essere considerata un organismo di diritto pubblico").

Trattasi, dunque, di soggetti "formalmente privati" che, proprio per avere avuto finanziamenti pubblici, devono necessariamente utilizzare le procedure di evidenza pubblica per l'affidamento di appalti pubblici. Si ribadisce, come chiarito dalla dottrina, che ogni figura soggettiva

(organismo di diritto pubblico, società pubblica, società in house) possiede una origine particolare e una precisa finalità che la colloca all'interno di un dato settore normativo.

La nozione di organismo di diritto pubblico, infatti, è strettamente connessa alla disciplina speciale dell'affidamento delle commesse pubbliche e proviene dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Corte Ce, 15 gennaio 1998, C-44/96, Mannesmann; Corte Ce, 10 novembre 1998, BFI Holding BV).

Invero, l'organismo di diritto pubblico è caratterizzato da tre requisiti fondamentali; quello "personalistico", ossia la personalità giuridica pubblica o privata, proprio al fine di estendere l'evidenza pubblica a soggetti privati; l'influenza dominante del soggetto pubblico, attraverso finanziamenti, controllo sulla gestione e poteri di nomina degli amministratori; perseguimento del soddisfacimento di esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale, ossia "l'assenza di concorrenza articolata sul mercato tra imprese in grado di poter soddisfare egualmente il medesimo bisogno" (Cass., sez.un., 7 luglio 2011, n. 14958, con riferimento alla Fondazione Carnevale di Viareggio; Cass., sez. un., 29 maggio 2012, n. 8511, con riferimento a Poste Italiane). Pertanto, dalla qualifica di "organismo di diritto pubblico", e quindi di soggetto privato che deve, però, utilizzare le forme dell'evidenza pubblica per l'affidamento delle commesse, non se ne può dedurre la natura pubblicistica a ogni fine, e quindi anche per sottrarlo in ogni caso alla fallibilità o per beneficiare del dimezzamento delle imposte.

18. L'interpretazione restrittiva con riferimento all'applicazione del beneficio fiscale di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, trova una ulteriore giustificazione anche nella normativa successiva.

La legge di bilancio 2019 (L. 30 dicembre 2018, n. 145" ha disposto l'integrale abrogazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, con efficacia immediata, dal 1 gennaio 2019.

La L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 51, prevede, infatti, che "il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 6, è abrogato ".

Tuttavia, a seguito delle forti critiche provenienti dalla galassia del non profit (si è fatto riferimento alla introduzione di una "tassa sulla bontà"), come sottolineato dalla dottrina, l'intervento abrogativo, in sede di conversione del decreto L. 14 dicembre 2018, n. 135, ha subito una fase di blocco.

Con l'introduzione del comma 8-bis, lett. b, nel D.L. n. 135 del 2018, art. 1, è stata integralmente sostituito la L. di bilancio 2019, art. 1, comma 52; si è previsto che: "la disposizione di cui al comma 51 si applica a decorrere dal periodo di imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis".

La L. di bilancio 2019 (L. 30 dicembre 2018, n. 145), art. 1, comma 52-bis, prevede dunque che "con successivi provvedimenti legislativi sono individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione Europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con le modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. E' assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del terzo settore, di cui al D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117".

Pertanto, il ripristino dell'agevolazione non è avvenuto con l'eliminazione della L. di bilancio 2019, art. 1, comma 51, che disponeva appunto l'abrogazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, ma solo rinviando l'efficacia dell'abrogazione all'introduzione di apposite misure di favore riservate però ai soggetti che svolgono, con modalità non commerciali, attività che realizzano finalità sociali. Il riferimento specifico al requisito dello svolgimento di attività di finalità sociale "con modalità non commerciali", assottiglia l'ambito di applicazione dell'agevolazione fiscale. Le future "misure di favore", sostitutive dell'attuale D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, dovrebbero applicarsi ad un insieme di soggetti assai ristretto, dovendo essere escluse tutte le società svolgenti attività commerciale.

Con la circolare 10 aprile 2019, n. 8/E si è confermato che il beneficio di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, continua, anche successivamente al 31 dicembre 2018, a trovare applicazione, ma questo fino "al periodo di imposta di prima applicazione" del regime agevolativo da definire con successivi provvedimenti legislativi di cui alla L. 30 dicembre 2018, n. 145, comma 52-bis (legge di bilancio 2019).

19. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata ma, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384 c.p.c., con il rigetto del ricorso originario della contribuente.

Deve essere enunciato il seguente principio di diritto: "in tema di Ires, le società private che gestiscono un ospedale pubblico, in regime di sperimentazione, attraverso la costituzione di una società mista, a prevalente partecipazione pubblica, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, art. 9-bis, comma 4, richiamato dalla L.R. Piemonte 23 maggio 2008, n. 12, art. 23, non possono essere ricomprese tra gli "enti ospedalieri" di cui alla L. n. 132 del 1968, art. 2, comma 2, con conseguente inapplicabilità in via estensiva della riduzione della metà prevista dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, lett. a, in favore dei soli enti pubblici ospedalieri di cui alla L. n. 132 del 1968, trattandosi di norma agevolativa avente natura soggettiva derogatoria di previsioni generali, come tale di stretta interpretazione".

20. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della società, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo. Sussistono giusti motivi per compensare interamente tra le parti le spese dei giudizi di merito.

P.Q.M.

accoglie i motivi primo, quarto, sesto, settimo e ottavo di ricorso; dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della società.

Condanna la società a rimborsare in favore della Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi Euro 13.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Compensa interamente tra le parti le spese delle fasi dei giudizi di merito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 12 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 gennaio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza