

Sentenza del 14/06/2023 n. 16997 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con gli avvisi di accertamento per cui è causa l'Agenzia delle Entrate, qualificato l'ente ricorrente come commerciale, contestava il mancato assoggettamento a IRES dei contributi erogati dalla regione per il suo funzionamento, rideterminando altresì la base imponibile IRAP (anni d'imposta 2005 e 2006), mentre per il 2007 l'ente si era spontaneamente dichiarato commerciale, recuperando le perdite degli anni precedenti. Anche per tale annualità quindi si procedeva al recupero a tassazione, il tutto oltre alle previste sanzioni.

La contribuente, vittoriosa in primo grado, soccombeva nei giudizi in sede di gravame proposto dall'Agenzia, per cui propone ricorso in cassazione affidato a tre motivi. L'Agenzia si è limitata a depositare un atto ai fini della partecipazione all'udienza, ma non ha depositato controricorso nei termini. La ricorrente ha altresì depositato memorie illustrative.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la contribuente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 74 e 73, TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Assume infatti la stessa come erroneamente la CTR abbia affermato la natura commerciale dell'ente per le annate 2005 e 2006, laddove lo stesso riveste la natura di ente pubblico ai sensi della L.R. Toscana n. 40 del 2005, art. 100. In particolare, si tratterebbe proprio di un ente previdenziale, assistenziale o sanitario, come dimostrato dalle finalità perseguite dalla richiamata disposizione regionale, istitutiva degli ESTAV (ESTAR è succeduto a ESTAV SUD EST), che definiva gli strumenti e le procedure della programmazione sanitaria, l'organizzazione e l'ordinamento del servizio sanitario regionale. In particolare, l'"area vasta" - ambito territoriale degli ESTAV - era definita come la "dimensione operativa a scala interaziendale individuata come livello ottimale per...la gestione in forma unitaria di specifiche attività tecnico-amministrative...".

Agli ESTAV era conferito in tale contesto l'incarico di esercizio delle funzioni tecniche, amministrative e di supporto delle aziende (cfr. L.R. n. 40 del 2005, art. 100, comma 1).

Tali enti sarebbero dunque preposti allo svolgimento di funzioni tecnico-amministrative in precedenza svolte proprio dalle ASL, agiscono nell'esclusivo interesse di queste e sarebbero quindi enti del servizio sanitario, totalmente dipendenti dalla Regione.

Pertanto, ai sensi dell'art. 74, TUIR, svolgerebbero le medesime funzioni sanitarie delle ASL. Quest'ultima disposizione classifica come non commerciali l'esercizio di attività previdenziali,

assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese appunto le ASL.

1.1. Il motivo è infondato.

Questa Corte ha già chiarito (da ultimo Cass. 02/02/2021, n. 2232) che le agevolazioni tributarie previste dall'art. 88 T.U.I.R. (oggi art. 74) - che elenca gli enti pubblici non soggetti alle imposte dirette - sono applicabili esclusivamente ai soggetti ivi elencati e non possono essere estese, in ragione della loro specialità, ad emanazioni organizzative degli enti stessi o ad altri enti che si prefiggano il soddisfacimento di interessi particolari come quelli riguardanti una categoria ristretta di persone, in luogo della realizzazione dell'interesse generale o dei fini istituzionali propri dell'ente pubblico cui risultano collegati (cfr. Cass. n. 1382/2004). Si è anche affermato che la verifica dell'esercizio di funzioni che non costituiscono attività commerciali da parte dei soggetti contemplati dal citato art. 74 va effettuata dal giudice di merito, in base al criterio delle finalità perseguite sulla scorta dell'atto costitutivo, ovvero sulla base dell'attività effettivamente esercitata (Cass. n. 11755/2009, idem n. 5263/2019).

Nella specie, appare indubbio che gli Estav non possano essere annoverati tra i soggetti elencati dall'art. 74, comma 1, T.U.I.R. Nè pare contestabile l'affermazione per cui essi non svolgono attività sanitarie, assistenziale o previdenziali.

Essi svolgono attività tecniche e amministrative, certamente strumentali all'esercizio di quelle attività sanitarie, ex lege riservate alle Asl, ma da esse ben distinte. In altri termini agli Estav sono state attribuite le attività tecnico-organizzative funzionali all'esercizio delle attività sanitarie, assistenziale e previdenziali, ma non le attività sanitarie stesse, che invece sono rimaste in capo alle Asl. Tanto si evince dalla legge istitutiva che non annovera tali attività tra quelle ex lege previste. Il che ovviamente elimina anche ogni dubbio sul fatto che gli Estav siano stati istituiti esclusivamente a tal fine, così come previsto dall'art. 74, comma 2, TUIR.

2. Con il secondo motivo la contribuente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 55, 143 e 73, TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

A parere della stessa, anche ove non trovasse applicazione l'art. 74, TUIR, l'ente doveva essere annoverato tra quelli non commerciali ai sensi del precedente art. 73, TUIR, con irrilevanza ai fini della tassazione dei contributi regionali. Infatti, tutte le attività svolte dall'ESTAV sono volte al perseguimento dello scopo primario assegnato dalla legge, all'ente, cioè l'esercizio di funzioni tecniche, amministrative di supporto delle aziende sanitarie.

Del resto, l'art. 143, TUIR, stabilisce che non si considerano commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., il quale presuppone la remunerazione dei fattori produttivi, rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Analogamente l'art. 55, TUIR, definisce reddito d'impresa quello derivante appunto dalle attività di cui all'art. 2195 c.c..

2.1. Il motivo è inammissibile. Una volta esclusa l'applicabilità del regime agevolativo di cui all'art. 74, TUIR, l'accertamento della natura commerciale o meno, anche in parte, delle attività svolte dall'ESTAV, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c), TUIR, costituisce oggetto di un accertamento di fatto che non può essere rivisto e sottoposto all'esame del giudice della legittimità, posto che la critica non attiene ai criteri astratti di determinazione della natura di tale attività. D'altronde la decisione sul punto è basata anche su altra ratio decidendi, costituita dalla contraddittorietà della richiesta di deduzione delle perdite relative ad esercizi in cui la contribuente assume di non aver posto in essere attività fiscalmente rilevante.

3. Con il terzo motivo la contribuente deduce omesso esame di un fatto decisivo, costituito dal mancato esercizio negli anni 2005 e 2006 dell'attività di acquisto di farmaci per conto delle Aziende Sanitarie, infatti iniziata solo a partire dall'anno 2007. La circostanza avrebbe infatti reso evidente la natura non commerciale dell'attività svolta nei due periodi suddetti.

3.1. Il motivo è infondato. La sentenza impugnata non denuncia affatto l'omesso esame della circostanza dedotta, cioè il non aver effettuato ESTAR, negli anni 2005 e 2006, l'attività di approvvigionamento di prodotti farmaceutici per conto delle ASL. Infatti l'indicazione di tale attività in sentenza appare solo un richiamo delle molteplici attività che astrattamente la legge attribuisce a tale ente "l'ESTAV SUD EST è stato costituito essenzialmente per svolgere...i servizi di supporto...quali l'approvvigionamento di beni e servizi, la gestione dei magazzini, e della logistica ed altri ancora...".

Peraltro, la CTR mostra invece di aver ben esaminato la circostanza, laddove specifica come "se per i primi due esercizi l'ente, come sostenuto, non ha svolto attività rilevante ai fini dell'imposizione (e tale attività era proprio quella di approvvigionamento di farmaci, che si deduce essere stata effettuata solo a partire dal 2007, ndr), non si vede come lo stesso possa poi pretendere di portare in deduzione al reddito afferente all'anno 2007 le perdite conseguite negli esercizi precedenti...".

4. Il ricorso dev'essere dunque respinto.

Nulla per le spese non essendosi difesa l'Agenzia a mezzo di controricorso.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso.

Dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 27 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 14 giugno 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza