

Sentenza del 28/05/2024 n. 14918 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Azienda Speciale di Servizi di C impugnava il silenzio-rifiuto formatosi sulla sua istanza di rimborso delle somme versate a titolo di imposta di registro nella misura proporzionale del 9% con riferimento al complesso di edifici conferitole dal Comune di C al fine di creare un nuovo centro residenziale per le disabilità, deducendone la non debenza in applicazione dell' art. 118 D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (cd. TUEL).

2. La CTP di Lodi accoglieva la domanda di rimborso, ritenendo che l'art. 118 cit. contemplerebbe non già un'agevolazione, ma un'esenzione, con la conseguenza che tale previsione rimarrebbe impermeabile alla soppressione di esenzioni ed agevolazioni disposta dalla L. n. 147/2013 .

3. Sull'impugnazione dell'Agenzia, la CTR Lombardia rigettava il gravame, affermando che il passaggio dei beni del Comune era stato posto in essere secondo il criterio della in-house providing, dovendosi identificare le relazioni configurabili tra l'azienda speciale e l'ente locale nel quadro di quelle di natura interorganica, sicché i beni conferiti dal Comune all'azienda permanevano nella disponibilità del primo ed il trasferimento assumeva natura meramente formale, e che l'abrogazione dell' art. 118 TUEL non poteva derivare tout-court da una generica previsione normativa, che non facesse espresso riferimento alle disposizioni contenute nella disciplina dell'ordinamento degli enti locali.

4. Avverso la detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di un unico motivo. L'Azienda Speciale di Servizi di C ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'udienza, la resistente ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 10 D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per aver la CTR ritenuto che le norme agevolative contenute nel testo unico dell'ordinamento degli enti locali non potessero essere abrogate se non in forza di un'espressa previsione, stante il loro ancoraggio all' art. 128 della Costituzione.

1.1. Il motivo è fondato.

Va preliminarmente evidenziato che il rilievo della resistente, secondo cui in realtà la sentenza qui impugnata sarebbe fondata su due autonome rationes decidendi (con la conseguenza che, avendone l'Agenzia contestata solo una, il ricorso sarebbe inammissibile per carenza), è destituita di fondamento. Infatti, è vero che la CTR, partendo dal presupposto che il passaggio

dei beni del Comune sia stato posto in essere secondo il criterio della in-house providing, identifica le relazioni configurabili tra l'azienda speciale e l'ente locale nel quadro di quelle di natura interorganica (sicché i beni conferiti dal Comune all'azienda permarrebbero nella disponibilità del primo ed il trasferimento assumerebbe natura meramente formale). Ma è altrettanto vero che la considerazione viene espressa dalla CTR al fine di individuare "le ragioni che sostengono e si pongono a fondamento del regime di esenzione, previsto dall'art. 118, comma 1". Ne consegue che, comunque, qualora quest'ultimo articolo fosse stato abrogato, l'intera costruzione giuridico-fattuale dei giudici di appello verrebbe meno.

1.2. Ciò debitamente premesso, in linea generale, si deve tenere conto che il D.Lgs. n. 267 del 2000 contiene norme quadro sull'ordinamento degli enti locali, emanate in attuazione della potestà legislativa esclusiva dello Stato, sancita dall' art. 117 , comma 2, lett. g), Cost., come pure è confermato dall'art. 1 D.Lgs. cit., ove si legge che "le leggi della Repubblica non possono introdurre deroghe al presente testo unico, se non mediante espressa modificazione delle sue disposizioni". Le disposizioni che rilevano ai fini della decisione sono contenute nel titolo V del D.Lgs. n. 267 del 2000 , recante disposizioni che attengono ai servizi e agli interventi pubblici locali.

In tale quadro, l'art. 118, comma 1, D.Lgs. cit., che al tempo della stipula dell'atto oggetto di giudizio (18/12/2009) recava già la formulazione attualmente vigente, stabilisce quanto segue: "I trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati dai comuni, dalle province e dai consorzi fra tali enti a favore di aziende speciali o di società di capitali di cui al comma 13 dell'articolo 113, sono esenti, senza limiti di valore, dalle imposte di bollo, di registro, di incremento di valore, ipotecarie, catastali e da ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura. (...)".

Pertanto, il comma 1 dell'art. 118 D.Lgs. cit. attiene ai trasferimenti di beni mobili o immobili operati dai comuni, dalle province o dai loro consorzi in favore delle aziende speciali o delle particolari società indicate nell'art. 113, comma 13, dello stesso D.Lgs. (società a totale e incedibile partecipazione pubblica).

Nel predetto caso la circolazione attiene a beni che servono per l'erogazione di servizi pubblici locali, i quali vengono affidati a soggetti diversi dall'ente locale. L'esenzione è, infatti, finalizzata a favorire il passaggio di beni funzionale alla gestione dei menzionati servizi pubblici dagli enti locali (o dai loro consorzi) alle aziende speciali o a specifici enti che, nell'ottica del legislatore, possono svolgere i servizi pubblici con maggiore efficienza, essendo dotati di organizzazione imprenditoriale.

In particolare, i trasferimenti operati ai sensi del primo comma dell'art. 118 D.Lgs. in favore delle aziende speciali e delle società a totale partecipazione pubblica, di cui all'art. 113, comma 13, stesso D.Lgs., sono per definizione riferiti a beni da destinare all'erogazione di servizi pubblici locali, tenuto conto delle caratteristiche dei destinatari dei trasferimenti stessi.

Com'è noto, le aziende speciali, disciplinate dall'art. 114 D.Lgs. cit., costituiscono enti strumentali del comune o della provincia, inquadrati nella più ampia organizzazione dell'ente locale che, oltre a deliberarne l'istituzione e a provvedere alla relativa dotazione di mezzi, esercita su di esse

uno speciale potere di direzione e controllo. Alle aziende speciali sono conferite ex lege personalità giuridica e autonomia imprenditoriale, funzionali all'organizzazione di mezzi, necessaria alla gestione dei servizi pubblici, che viene ad esse attribuita mediante affidamento diretto.

Si comprende bene, dunque, perché, a differenza di quanto si legge nel comma successivo, il primo comma dell'art. 118 D.Lgs. cit. non contiene alcuna ulteriore specificazione oltre all'indicazione dei destinatari dei trasferimenti dei beni (mobili o immobili, che siano). È infatti sufficiente a giustificare l'esenzione il fatto che il trasferimento sia effettuato in favore di quei determinati soggetti, che hanno il compito di gestire i servizi pubblici locali al posto dell'ente territoriale o dei suoi consorzi.

L'esenzione in esame trova, ripetesi, giustificazione proprio nella volontà di favorire il passaggio di beni dagli enti locali a determinati destinatari che, per le loro caratteristiche, sono imprenditorialmente più attrezzati e possono operare - sotto il controllo e la vigilanza dell'ente pubblico - l'organizzazione e l'erogazione di servizi pubblici in un'ottica di maggiore efficienza gestionale.

1.3. In questo contesto si inserisce l'art. 10, comma 4, del D.Lgs. n. 23 del 2001, sì come modificato dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147 (cd. legge di stabilità per il 2014), il quale ha previsto che "In relazione agli atti di cui ai commi 1 (tra cui sono compresi gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento) e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, ad eccezione delle esenzioni previste in determinate disposizioni".

È vero che, in base all' art. 1 , comma 4, del D.Lgs. n. 267/2000 , "Ai sensi dell' art. 128 della Costituzione le leggi della Repubblica non possono introdurre deroghe al presente testo unico se non mediante espressa modificazione delle sue disposizioni".

Ma è altrettanto vero che si è, nel caso di specie, in presenza di norme pariordinate, sicché, in applicazione del noto brocardo "lex posterior derogat priori", in caso di antinomia tra due norme giuridiche, prevale, alla luce del criterio cronologico, quella che è stata promulgata successivamente. Anche a voler ritenere che si sia al cospetto di una deroga, opererebbe il diverso criterio della specialità, espresso nel brocardo "lex specialis derogat generali".

In una fattispecie per certi versi simile a quella in esame, questa Sezione ha affermato che "La materia delle agevolazioni tributarie ha trovato organica regolamentazione nel D.P.R. n. 601 del 1973 , che ha realizzato un sistema fondato sulla regola del "numerus clausus", con l'abrogazione, prevista dall'art. 42, di tutte le disposizioni concernenti esenzioni e agevolazioni tributarie diverse da quelle ivi considerate; in siffatto contesto, l'art. 32, comma 2, del D.P.R. citato, nell'estendere determinate agevolazioni (tra cui, in alcuni casi, l'esenzione dall'imposta ipotecaria), agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della L. n. 865 del 1971 , non richiama affatto, e non mantiene quindi in vita, le agevolazioni in precedenza previste dall'art. 70 di tale legge, ma stabilisce quelle

applicabili agli atti che rispondano ai requisiti espressamente previsti dalla disposizione medesima (Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 25982 del 02/09/2022).

Ebbene, dalla disposizione di cui al citato art. 1 , comma 4, del D.Lgs. n. 267/2000 , secondo il quale non possono essere previste "deroghe" se non previa modificazione delle corrispondenti norme, può essere dedotta soltanto una sorta di "riserva di testo unico" nel senso che per nessuno degli enti locali previsti il legislatore possa prevedere "deroghe" di organizzazione, se non mediante la modificazione formale delle norme del testo.

Ciò, tuttavia, non impediva che le disposizioni di quel testo potessero essere abrogate, in via generale ed espressa, senza che ciò comportasse una deroga per alcuno degli enti e degli ordinamenti previsti mediante una disposizione di carattere tributario, anch'essa emanata sulla base della potestà normativa esclusiva dello Stato.

In quest'ottica, la circostanza che il comma 4 dell' art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011 , come modificato dalla L. n. 147/2013 , preveda espressamente la soppressione di tutte le esenzioni ed agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, che riguardino gli atti assoggettati all'imposta di registro, indicando analiticamente le agevolazioni/esenzioni mantenute in vita, soddisfa l' art. 1 , comma 4, del D.Lgs. n. 267/2000 , nella parte in cui prevede che "Ai sensi dell' art. 128 della Costituzione le leggi della Repubblica non possono introdurre deroghe al presente testo unico se non mediante espressa modificazione delle sue disposizioni".

Nel qual caso la previsione normativa che stabiliva la misura agevolativa dell'imposta di registro deve ritenersi espressamente abrogata, ai sensi dell' art. 15 disp. prel. cod. civ., anche avuto riguardo ai trasferimenti effettuati, come nel caso di specie, da un Comune a favore di un'Azienda speciale.

Errata è, pertanto, l'affermazione della CTR, secondo cui l'abrogazione dell' art. 118 TUEL non può "derivare tout-court da una generica previsione normativa, che non faccia espresso riferimento alle disposizioni contenute nella disciplina dell'ordinamento degli enti locali".

1.4. Non incide sulla conclusione cui si è pervenuti attraverso una ricostruzione della normativa applicabile la circostanza che l' art. 128 Cost. sia stato espressamente abrogato dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 (art. 9, comma 2).

L'art. 128, nella formulazione anteriore all'abrogazione prevedeva che "Le Province e i Comuni sono enti autonomi nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica, che ne determinano le funzioni".

La medesima legge costituzionale ha, tuttavia, sostituito, al contempo, l' art. 114 Cost., il quale da allora prevede, al secondo comma, che "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione".

Orbene, fermo restando che l'art. 128 rappresentava solo lo sfondo sul quale poi si innestava la previsione contenente l'esenzione, da un semplice confronto fra le due disposizioni si evince nitidamente che, al di là dell'estensione dell'ambito soggettivo (in particolare, indicando al primo

posto i Comuni quali enti più vicini ai cittadini - mentre la precedente formulazione prevedeva, nell'ordine, Regioni, Province e Comuni - ed introducendo le Città metropolitane, enti predisposti al fine di curare gli interessi di centri urbani di grandi dimensioni), si sia verificato un rafforzamento, semmai, della particolare autonomia degli enti territoriali, stabilendosi che, al fine di intervenire sulla stessa, lo si possa fare non solo con leggi dello Stato, ma anche nel rispetto dei principi fissati dalla Costituzione.

In definitiva, ora gli enti locali sono dotati di autonomia, salvo solo il limite dei principi costituzionali.

2. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso merita accoglimento, con conseguente cassazione della sentenza impugnata, e, non essendo necessari accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito nel senso di rigettare il ricorso originario della contribuente.

La novità della questione giustifica la compensazione integrale delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente;

compensa integralmente le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza