Sentenza del 25/07/2024 n. 20800 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla sentenza si evince che l'Amministrazione finanziaria notificò all'Azienda "Ospedali Riuniti Marche Nord" l'atto di contestazione n. (Omissis), con cui applicò la sanzione prevista dall'art. 6, comma 8, del D.Lgs. 31 dicembre 1997, n. 471, per l'omessa regolarizzazione dell'iva, relativa all'anno d'imposta 2006, su fatture ricevute per operazioni erroneamente ritenute esenti da imposta.

La questione afferiva ad operazioni di acquisto "di servizi di trasporti sanitari senza indicazioni dei documenti fiscali del titolo di esenzione", che l'azienda ospedaliera riteneva comprese nell'ipotesi prevista dall' art. 10 , n. 15, del D.P.R. 26 ottobre 1972 , e pertanto operazioni in esenzione iva.

Seguì dunque il contenzioso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro, che con sentenza n. 237/01/2012 accolse il ricorso dell'azienda ospedaliera, fondato tanto sulla natura delle operazioni in esenzione d'iva, quanto sulla inapplicabilità stessa delle sanzioni, stante la natura giuridica dell'ente e la circostanza che il patrimonio fosse finanziato solo dal fondo sanitario nazionale.

L'appello, proposto dall'Agenzia delle entrate dinanzi alla Commissione tributaria regionale delle Marche per la riforma della decisione, fu rigettato con sentenza n. 145/02/2022, ora al vaglio della Corte. La Commissione regionale considerò che le operazioni esulavano dalla fattispecie prevista dall' art. 10 , n. 15 del D.P.R. n. 633 del 1972 , così come dalle altre ipotesi in esenzione Iva, ma, quanto alle sanzioni, ritenne che esse fossero inapplicabili all'azienda ospedaliera, la quale, in riferimento alle prestazioni fatturate, aveva operato non già come ente pubblico economico, ma in assolvimento dei suoi compiti istituzionali, ex L. 23 dicembre 1978, n. 833 .

Affidandosi ad un unico motivo, l'Agenzia delle entrate ha chiesto la cassazione della sentenza. L'azienda ospedaliera, cui pur risulta correttamente e tempestivamente notificato il ricorso, è rimasta intimata.

All'esito della pubblica udienza del 13 marzo 2024, dopo la discussione, la Procura generale e la ricorrente hanno precisato le proprie rispettive conclusioni. La causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione Con l'unico motivo l'amministrazione finanziaria "ricorrente ha denunciato la violazione e falsa applicazione dell' art. 6 , comma 8, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 , nonché dell' art. 4 , commi 4 e 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 . La decisione impugnata

avrebbe erroneamente escluso l'applicabilità della sanzione amministrativa all'azienda ospedaliera.

La difesa della ricorrente, sulla premessa che il comma 8 dell'art. 6, cit., sia rivolto al cessionario o committente nell'esercizio di imprese, arti o professioni, richiama l' art. 4 , del D.P.R. n. 633 del 1972 , il cui comma 4 prevede l'assoggettamento a iva delle operazioni eseguite anche da "altri enti pubblici" non aventi quale oggetto esclusivo o principale attività commerciali, quando tuttavia eseguite nell'esercizio di tale attività. Ulteriori riferimenti attengono al comma 5 della medesima norma, così come al dato letterale dell'art. 10, n. 15 cit., concludendo che, quanto alle prestazioni sanitarie, solo quelle integralmente a carico del servizio sanitario nazionale devono considerarsi fuori campo iva; invece, quelle erogate verso un corrispettivo sono assoggettate ad iva, a meno che non siano comprese tra quelle esentate ai sensi dell'art. 10 cit. Ha desunto quindi, da una serie di riscontri, che le operazioni per cui è causa rientravano tra quelle assoggettate ad iva. Ciò, secondo la prospettazione interpretativa sostenuta dalla ricorrente, doveva essere sufficiente a riconoscere l'applicabilità degli obblighi di correzione delle fatture emesse dalle fornitrici per prestazioni eseguite in favore della committente/cessionaria Azienda ospedaliera, così come previsti dall' art. 6 , comma 8, del D.Lgs. 471 del 1997 , e, per l'omessa regolarizzazione dell'iva (anno d'imposta 2006), su fatture ricevute per operazioni ritenute erroneamente esenti da imposta.

Il motivo è fondato, nei termini appresso chiariti.

Nel rigettare le censure sollevate dall'ufficio appellante, la Commissione regionale ha in realtà prima esaminato se le prestazioni eseguite a favore dell'ente da parte della ditta fornitrice (Croce Italia Marche Srl) fossero o meno esenti da iva, concludendo in senso affermativo per la natura della disciplina contenuta nell' art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 , a cui vanno applicati principi ermeneutici di stretta interpretazione. Tuttavia, pur escludendo che le suddette operazioni fossero esenti da iva, ha ritenuto che all'azienda ospedaliera fossero inapplicabili le sanzioni, per aver operato non già come ente pubblico economico, ma in assolvimento dei suoi compiti istituzionali.

La questione principale, che dunque si pone, è se l'ente possa ritenersi non sanzionabile, oppure se questa "immunità" riconosciutale dal giudice d'appello non trovi copertura normativa.

Sebbene non contestato il ragionamento seguito dalla commissione regionale in ordine all'assoggettamento ad iva delle prestazioni fornite dall'ATI, con mandataria la Croce Italia Marche Srl (stante la scelta, operata dall'azienda ospedaliera, di non contraddire il ricorso), è utile comunque accennare alla fondatezza delle suddette conclusioni.

Si trattava, infatti, non già, e comunque non sempre, di operazioni di trasporto di malati o feriti con mezzi equipaggiati, così come prescritto dall'art. 10, n. 15, cit., ma di fornitura di "sole" ambulanze, di fatto un noleggio di mezzi con conducente, mentre da altri fornitori - agenzie di lavoro interinale - l'ente ospedaliero acquisiva il personale addetto alle ambulanze. La "parcellizzazione" delle prestazioni impediva dunque di ricondurre le operazioni nella fattispecie compresa tra le operazioni esenti elencate dall'art. 10, cit., che resta una norma il cui contenuto è di stretta interpretazione. Pertanto, la previsione di "trasporto di malati o feriti con veicoli

all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate o da ONLUS", non può comprendere anche il noleggio di ambulanze, e comunque le prestazioni non integranti in tutto la predetta fattispecie in esenzione d'imposta.

Ciò premesso, la decisione ha inteso escludere l'azienda ospedaliera dai soggetti destinatari di sanzioni, sull'assunto che per le prestazioni relative alle fatture contestate non avesse agito come ente pubblico economico, ma solo quale ente pubblico "in assolvimento dei suoi compiti istituzionali", a tal fine invocandosi la L. 833 del 1978 .

Sennonché il processo argomentativo utilizzato in sentenza è errato e contraddetto dalla normativa.

Deve intanto rilevarsi che le aziende ospedaliere non sono equiparabili all'amministrazione dello Stato.

Gli enti ospedalieri sono stati soppressi dalla L. n. 833 del 1978 , che ha introdotto il servizio sanitario nazionale. L'autonomia delle costituite unità sanitarie locali fu sancita dall' art. 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 , che, con la modifica introdotta dal D.Lgs. n. 517 del 1993 , art. 4 , Ha "previsto" Che "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". L'attuale formulazione, rimodulata, non ne muta il contenuto. Anche l' art. 3 , comma 1-bis, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 dispone che "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 princìpi e criteri previsti da disposizioni regionali. L'atto aziendale individua le strutture operative dotate di autonomia gestionale o tecnico-professionale, soggette a rendicontazione analitica".

A loro volta le aziende ospedaliere (introdotte sempre con L. n. 502 del 1992), altrettanto dotate di personalità giuridica pubblica e di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica, sono strutturate con gli stessi organi previsti per l'Azienda sanitaria locale -oltre che del direttore amministrativo, del direttore sanitario e del consiglio dei sanitari- e la loro gestione è informata al principio dell'autonomia economico finanziaria.

L'omogenea evoluzione organizzativa e normativa del sistema sanitario nazionale impedisce innanzitutto la sopravvivenza di ogni trattamento agevolato, di cui pur in passato hanno goduto i vecchi enti ospedalieri, ormai soppressi. In particolare, l' art. 3 della L. 12 febbraio 1968, n. 132 , secondo cui "Ai fini del trattamento tributario gli enti ospedalieri sono equiparati all'amministrazione dello Stato", è norma da considerarsi abolita.

Intanto l'agevolazione prevista dall' art. 3 della L. n. 132/1968 non sarebbe più applicabile per effetto dell' art. 42 , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 , in forza del quale "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 legge 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".

Benché l' art. 1 , allegato 1 , del D.Lgs. 1 dicembre 2009 n. 179 (c.d. decreto salvaleggi), avesse previsto la permanenza in vigore della legge n. 132 del 1968 , esso non ha comunque rivitalizzato l'art. 3, cit., poiché la L. 28 novembre 2005, n. 246 - di cui il D.Lgs. 179 del 2009 costituisce normativa di attuazione - con l'art. 14, comma 14, ha previsto che "Entro ventiquattro mesi dalla scadenza del termine di cui al comma 12, il Governo è delegato ad adottare, con le modalità di cui all' articolo 20 della legge 15 marzo 1997, n. 59 , e successive modificazioni, decreti legislativi che individuano le disposizioni legislative statali, pubblicate anteriormente al 1 gennaio 1970, anche se modificate con provvedimenti successivi, delle quali si ritiene indispensabile la permanenza in vigore, secondo i seguenti principi e criteri direttivi: a) esclusione delle disposizioni oggetto di abrogazione tacita o implicita; b) esclusione delle disposizioni che abbiano esaurito la loro funzione o siano prive di effettivo contenuto normativo o siano comunque obsolete; c) identificazione delle disposizioni la cui abrogazione comporterebbe lesione dei diritti costituzionali".

Dunque, la disciplina organica della materia già prevedeva l'esclusione dalla "riviscenza" delle disposizioni oggetto di abrogazione tacita o implicita e delle disposizioni che avessero esaurito la loro funzione o fossero comunque obsolete rispetto al complessivo tessuto normativo venuto in vigore.

Era pertanto da escludere la sopravvivenza del trattamento agevolato previsto dall' art. 3 della L. n. 132 del 1968 , i cui effetti dovevano considerarsi esauriti con la soppressione degli enti ospedalieri e la emersione di un nuovo assetto giuridico-amministrativo del sistema sanitario nazionale (cfr. Cass., 9 novembre 2018, n. 28681).

Le conclusioni non divergono anche sotto altro profilo. Considerando infatti la disciplina dettata dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 , in materia di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell' articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300 , l'art. 1, prevede che "1. Il presente decreto legislativo disciplina la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato. 2. Le disposizioni in esso previste si applicano agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica. 3. Non si applicano allo Stato, agli enti pubblici territoriali, agli altri enti pubblici non economici nonché agli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale".

Dunque, il terzo comma, identificando gli enti e gli organi "immuni" dalla normativa (Stato, enti territoriali, organi di rilievo costituzionale), detta un elenco che, a ben vedere, ha un unico comune denominatore, l'esercizio di un pubblico potere quale espressione di una pubblica autorità.

E d'altronde, se si considera tale elemento (la pubblica autorità) quale limes conformante l'esclusione di determinati enti - oltre che lo Stato - dalla disciplina sulla responsabilità per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato, anche nella disciplina sull'iva, con riferimento

all'esercizio di imprese, nell'individuare quali operazioni vadano escluse dall'assoggettamento all'imposta, l' art. 4 , comma 5, del D.P.R. 633 del 1972 , dopo aver elencato le attività considerate commerciali e dunque imponibili, ancorché esercitate da enti pubblici, tout court -e pertanto anche per quelle stesse attività-prevede che "non sono invece considerate attività commerciali le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità".

L'elemento scriminante è allora l'esercizio, da parte dell'ente, di una "pubblica autorità".

Anche in dottrina, in modo pressocché unanime, si esclude che l'operare dell'azienda ospedaliera sia conformata dall'esercizio di un pubblico potere.

Ne discende che del tutto inopinatamente il giudice d'appello, pur riconoscendo che le operazioni fatturate esulassero dal regime di esenzione previsto dall' art. 10 del D.P.R. 633 del 1972 , ha ritenuto tuttavia che per il solo fatto che l'azienda ospedaliera avesse operato in assolvimento di compiti istituzionali, non come ente pubblico economico, fosse immune dall'applicazione di sanzioni per l'inosservanza della disciplina iva, ai sensi dell' art. 6 , comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997 .

D'altronde, l'art. 4 della direttiva CEE del Consiglio in data 17 maggio 1977 n. 388 (Sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme), considera soggetto passivo d'imposta chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica dalla quale ritragga introiti aventi un certo carattere di stabilità (art. 4, paragr. 1 e 2). Al principio generale di assoggettabilità ad imposta deroga la disposizione del par. 5 del medesimo art. 4, che sottrae al regime IVA "Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico (...) per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni, venendo tuttavia di nuovo ripristinata la regola generale di imponibilità se la deroga comporti "distorsioni di concorrenza di una certa importanza"; la norma dell'art. 4, par. 5 della Sesta direttiva è stata interpretata nel senso che le attività esercitate "in quanto pubbliche autorità" sono soltanto quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite C-231/87 e C-129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda ed altri contro Comune di Carpaneto Piacentino ed altri; Corte di Giustizia UE (grande sezione) del 16 settembre 2008, in causa C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenue Eamp; Customs contro Isle of Wight Council e altri), ed è stato, pertanto, chiarito che "l'analisi di questa norma, alla luce degli obiettivi della direttiva, mette in evidenza che per l'applicazione dell'esenzione devono essere congiuntamente soddisfatte due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità" (cfr. Corte di Giustizia CE sentenza 11 luglio 1985, in causa C-107/84, Commissione Repubblica federale di Germania; id. sentenza 26 marzo 1987, in causa C-235/85, Commissione Regno dei Paesi Bassi, entrambe richiamate nella sentenza 17.10.1989 cit.)" (cfr. sul punto Cass., 18 ottobre 2021, n. 28558).

Le conclusioni cui invece perviene il giudice regionale non hanno tenuto conto dei principi di diritto enucleabili dalla giurisprudenza di legittimità e da quella unionale, nonché dalla normativa nazionale ed eurocomunitaria.

In realtà, ferme le aree di operatività di una azienda ospedaliera nell'esercizio del ruolo primario di erogazione di servizi pubblici di carattere sanitario e assistenziale, in cui l'ente in questione compie operazioni fuori campo iva, oppure operazioni esenti da iva (così come d'altronde riconosciuto dalle Risoluzioni n. 135 del 25 settembre 2001 e 86/E del 13 marzo 2002), l'assoggettabilità ad imposta di operazioni riconducibili ad altre attività, pur svolte non in modo prevalente e neppure tendenzialmente stabile, caratterizzate dall'essere offerte con spesa non a totale carico del Servizio sanitario nazionale, bensì dietro corrispettivo e fuori dal perimetro delle operazioni esenti, impone all'ente l'adempimento di obblighi, tra cui quello della regolarizzazione dell'iva su fatture ricevute per operazioni erroneamente ritenute esenti da imposta. Ne consegue che, ove a ciò risulti inadempiente, l'Azienda ospedaliera ben può essere attinta da sanzioni, e tra esse, come nel caso di specie, da quella prevista dall' art. 6 , comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997 .

Il ricorso va pertanto accolto e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di II grado delle Marche, che, in diversa composizione e tenendo conto dei principi di diritto enunciati nella presente pronuncia, oltre che provvedere alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, accerterà per quali operazioni, tra quelle oggetto di contestazione e sanzione, l'Azienda "Ospedali Riuniti Marche Nord" avrebbe dovuto regolarizzare l'iva sulle fatture rilasciate dall'ATI con mandataria Croce Italia Marche Srl per l'anno d'imposta 2006, distinguendo quelle relative ad operazioni di trasporto malati e feriti, da quelle di mero noleggio di mezzi di trasporto, di locazione di veicoli o di somministrazione di manodopera.

P.Q.M. Accoglie il ricorso, cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di II grado delle Marche, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza