CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 7-9-2010 N° 19138

IRPEG – enti non commerciali – reddito imponibile

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

19138 10

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

TRIBUTI

IRPEG: redditi immobiliari; Unità Sanitaria Locale

R.G.N. 1443/2006

Cron. 19138

Rep.

Ud. 16/06/2010

PU

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MARIO ADAMO - Presidente -

Dott. SALVATORE BOGNANNI - Consigliere -

Dott. GIUSEPPE VITO ANTONIO MAGNO - Consigliere -

Dott. SERGIO BERNARDI - Rel. Consigliere -

Dott. CARLO PARMEGGIANI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 1443-2006 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

2010

1923

contro

ULSS/10 VENETO ORIENTALE in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA DI PRISCILLA, 4, presso lo studio dell'avvocato COEN STEFANO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato DRUDA DAVIDE, giusta

delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 23/2005 della COMM.TRIB.REG. di VENEZIA, depositata il 28/04/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 16/06/2010 dal Consigliere Dott. SERGIO BERNARDI;

udito per il ricorrente l'Avvocato GIACOBBE, che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. PIETRO ABBRITTI, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Unità Sanitaria Locale n. 10 "Veneto Orientale" chiedeva il rimborso della somma di lire 498.774.000 versata a titolo di Irpeg per l'anno 1999 per la proprietà dei fabbricati destinati all'attività istituzionale. Sosteneva che quest'ultima era obiettivamente attività di impresa, ancorché non considerata tale ai fini della imposizione Irpeg in base all'art. 88 del TUIR; e che gli immobili relativi alle imprese commerciali non si considerano produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 40 dello stesso testo unico. Formatosi il silenzio rifiuto, lo impugnava davanti alla CTP di Venezia che respingeva il ricorso. L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR del Veneto, che ha accolto in appello la tesi dell'ente locale. Questo resiste con controricorso.

Motivi della decisione

La sentenza impugnata richiama l'art. 3 del D. Lgs. 502/1992 ("Le ULSS si costituiscono in aziende con personalità giuridica pubblica ed autonomia imprenditoriale...") e ne trae la conseguenza che il secondo comma dell'art. 88 del TUIR "può essere inteso solo come una esclusione soggettiva dall'imposta sul reddito d'impresa elargita a favore delle ULSS, posto che la legge non può ignorare la realtà sostanziale". Le ULSS non sarebbero pertanto riconducibili agli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 87 , per i quali il reddito complessivo sottoposto a tassazione Irpeg comprende anche i redditi fondiari, a norma dell'art. 108 del TUIR. Potrebbero quindi invocare la disposizione dell'art. 40, in base al quale "non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali".

L'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 40, 87, 88, 108 e 109 del DPR 917/1986. Osserva che la ragione giuridica della esclusione, dal reddito di impresa soggetto ad imposta, del reddito fondiario degli immobili strumentali alla produzione, è che esso si incorpora nel valore di quest'ultima, ed è tassato come reddito di impresa. Poiché per le ULSS l'attività di impresa non è considerata tale ai fini Irpeg, e non sconta l'imposta diretta sul reddito prodotto, l'esclusione dal reddito complessivo della componente costituita dal reddito fondiario degli immobili di proprietà strumentali all'attività istituzionale è priva di base logico giuridica.

Questa corte ha già esaminato la questione posta dal ricorso, ed il collegio non ravvisa elementi per discostarsi dalla pronuncia resa, che condivide (Cass. 28176/2008. Cfr. anche 2803/2009).

A norma dell'art. 87, comma 2, lett. c), gli enti pubblici residenti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, come le ULSS, sono comunque soggetti ad IRPEG. Tuttavia, "l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le Unità sanitarie locali" (ora ULSS), non costituiscono esercizio di attività commerciali (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, comma 2, lett. c) e, quindi, sono sottratte al relativo prelievo IRPEG. Pertanto, in relazione a tali attività, non si pone il problema della qualifica del reddito "degli immobili relativi ad imprese commerciali", reddito che secondo il disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 40, comma 1, non va considerato come fondiario ma segue il regime del reddito di impresa. Però, se, come nella specie, non c'è reddito di impresa, perché non c'è una attività commerciale riconosciuta come tale ai fini fiscali (art. 88 cit.), sulla cui produzione in genere viene effettuato il prelievo fiscale, manca il presupposto per la "trasformazione" del reddito fondiario in reddito di impresa. Non si verifica, cioè, quella specie di "fusione per incorporazione" del reddito fondiario nel reddito di impresa e, quindi, il primo mantiene la sua autonomia impositiva. Pertanto, come dispone specificamente il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 108 TUIR, il reddito degli enti pubblici non commerciali va ricostruito in maniera "atomistica", proprio per evitare contaminazioni tra i diversi tipi di reddito che non possono poi confluire nell'unica categoria del reddito di impresa, dovendosi rispettare le esclusioni sancite dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 88, TUIR. Infatti, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 108 TUIR, "Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lett. e) ~~del~~ dell'art. 87, comma 1, è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi". In definitiva, nella specie manca il presupposto per l'applicazione dell'art. 40, proprio perché l'attività svolta dall'ULSS non costituisce esercizio di attività commerciale. Trattasi, invece di attività svolta da un ente non commerciale di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), TUIR, il cui reddito complessivo va determinato sommando i vari redditi, compresi quelli fondiari, come espressamente dispone il citato art. 108. D'altra parte, il D.P.R.

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

22 dicembre 1986, n. 917, art. 40 TUIR, in quanto deroga alla disciplina generale in materia di reddito fondiario, è norma speciale che non può trovare applicazione analogica in relazione agli immobili delle ULSS.

Conclusivamente, gli immobili utilizzati dalle ULSS sono soggetti al prelievo fiscale secondo la disciplina del reddito fondiario, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 108 TUIR e non può trovare applicazione il disposto del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 40 TUIR, mancando il presupposto dell'esercizio della attività ritenuta commerciale ai fini tributari (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 88, comma 2, TUIR).

La sentenza impugnata ha fatto applicazione di una diversa e non corretta regula iuris, ritenendo erroneamente applicabile nella specie il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 40 TUIR. Pertanto, va accolto il ricorso dell'amministrazione finanziaria e va cassata la sentenza impugnata. In applicazione del principio di diritto espresso, non compete il rimborso richiesto dall'ente resistente e, quindi, il ricorso va deciso nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., nel senso che il ricorso introduttivo del contribuente deve essere rigettato.

Tenuto conto della novità della questione, all'epoca cui risale il ricorso introduttivo della lite, vanno compensate le spese dell'intero giudizio.

Pqm

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e - decidendo nel merito - rigetta il ricorso originario introduttivo della lite. Compensa fra le parti le spese di tutto il processo.

Roma, 16 giugno 2010.

Il consigliere estensore

Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 7 SET. 2010
IL CANCELLIERE C1
Antonella Frezza

IL CANCELLIERE C1
Antonella Frezza