

Civile Sent. Sez. 5 Num. 8520 Anno 2019

Presidente: CAMPANILE PIETRO

Relatore: D'ANGIOLELLA ROSITA

Data pubblicazione: 27/03/2019

### SENTENZA

344  
2019

sul ricorso iscritto al n. 13394/2013 R.G. proposto da

**FONDAZIONE ORDINE MAURIZIANO**, in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa, congiuntamente e disgiuntamente, in virtù di procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv.to Mario Sanino, dall'Avv.to Mario Tortonese e dall'Avv.to Riccardo Montanaro, elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv.to Sanino, in Roma, Viale Parioli n. 180

**- ricorrente -**

contro

**Agenzia delle Entrate**, in persona del direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis*.

**- controricorrente -**

**Ministero dell'Economia e delle Finanze**, in persona del Ministro pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma via dei

11/11

Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis*.

**intimato**

Avverso la decisione n. 2181/12, depositata in data 26 novembre 2012, della Commissione Tributaria Centrale di Torino;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 febbraio 2019 dal Consigliere Rosita D'Angiolella;

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore della Repubblica, Tommaso Basile, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Udito l'Avv.to Mario Tortonese che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Udito Alfonso Peluso, per l'Agenzia delle Entrate, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

#### **FATTI DI CAUSA**

L'Ordine Mauriziano ricorreva alla Commissione Tributaria di primo grado di Torino avverso il silenzio rifiuto formatosi a seguito dell'istanza di rimborso delle somme versate a titolo di imposte IRPEG ed ILOR, deducendo essere l'Ordine Mauriziano ente ospedaliero sottratto all'imposizione fiscale, in relazione a quanto previsto dall'articolo 88, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986.

La Commissione Tributaria di primo grado accoglieva il ricorso; avverso tale pronuncia proponeva appello l'Agenzia, nonché appello incidentale l'Ordine Mauriziano.

La Commissione Tributaria di secondo grado di Torino, con sentenza n. 5530 del 1995, accoglieva l'appello dell'Amministrazione ritenendo che l'Ordine Mauriziano avesse natura di ente commerciale così come l'attività sanitaria che offriva che, quindi, doveva essere sottoposta al regime fiscale degli enti commerciali. Contro la decisione di secondo grado proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Centrale di Torino la



Fondazione Ordine Mauriziano, già Ordine Mauriziano in virtù del d.l. 9.11.2004 n. 277. La Commissione Tributaria Centrale, con la sentenza n. 2181 del 2012, depositata il 26 novembre 2012, respingeva il ricorso della Fondazione Ordine Mauriziano.

Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la Fondazione Ordine Mauriziano affidandosi a due motivi.

L'Agenzia si costituisce con controricorso e presenta memorie ex art. 378 cd. proc. civ..

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto dalla ricorrente contro il Ministero dell'Economia e delle Finanze, in quanto soggetto carente di legittimazione sostanziale e processuale.

1.1. A seguito dell'istituzione dell'Agenzia delle Entrate, divenuta operativa dal 1 gennaio 2001, si è verificata una successione a titolo particolare della stessa nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, cui spetta in via esclusiva la legittimazione "ad causam" e "ad processum" nei procedimenti introdotti successivamente alla predetta data (cfr. Cass. Sez.U. n. 3116 e n. 3118 del 2006). Ne deriva che il ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTC di Torino proposto dalla Fondazione Ordine Mauriziano nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze - soggetto ormai privo di legittimazione passiva e processuale, non avente la veste di contraddittore necessario nel giudizio di merito - è inammissibile.

2. Con il primo motivo di ricorso, la Fondazione Ordine Mauriziano deduce la violazione e falsa applicazione del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 30/12/1986, art. 88, comma 2, della legge 5 novembre 1962 n. 1396 e dell'art. 41 della legge 23/12/1978 n. 833, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per aver la Commissione Tributaria Centrale (di seguito, per brevità, CTC) ritenuto che le citate disposizioni si applicano agli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



enti pubblici non commerciali che svolgono esclusivamente attività previdenziali, assistenziali e sanitarie e non pure attività collaterali senza fine di lucro.

2. Con il secondo motivo di censura, denuncia la violazione e la falsa applicazione del d.P.R. 29/09/1973 n. 601, articolo 6, per aver ritenuto che l'applicabilità di tale regime escludesse quello più favorevole di cui all'art. 88 cit..

3. L'Agenzia delle Entrate chiede il rigetto del ricorso.

4. I motivi sono entrambi infondati.

5. E' bene evidenziare che, nel caso di specie, non è messa in discussione la natura pubblica della Fondazione, la cui qualificazione come «ente pubblico con prevalenti attività sanitarie, sia pure con caratteristiche speciali», è stata ampiamente ricostruita normativamente dalla decisione della CTC, che ha confermato, *in parte qua*, la decisione della Commissione Tributaria di primo grado, nonché affermata dalla Fondazione ricorrente e non contestata dall'Agenzia controricorrente.

6. Ciò che è in discussione è se l'art. 88 cit., debba applicarsi solo allorquando l'attività sanitaria, previdenziale ed assistenziale siano esclusive o, invece, anche laddove a tali attività se ne affianchino altre come, nel caso, attività di culto e di istruzione.

7. La CTC, infatti, ribadisce che ai sensi di legge ed in particolare ai sensi della legge 3/11/1962 n.1396 e della legge 12/02/1968 n. 132, in materia di riforma sanitaria, la Fondazione è stata istituita per svolgere non solo attività ospedaliera ma anche altri compiti in materia di beneficenza istruzione e di culto che, sebbene non prevalenti rispetto alle finalità sanitarie, escludono l'applicabilità della normativa di favore di cui all'articolo 88 d.P.R. cit..

8. Orbene, come da orientamento costante di questa Corte, ai fini dell'assoggettabilità ad imposta di un ente non commerciale, in virtù del previgente art. 88, lett. b), del d.P.R. n. 917 del 1986, applicabile alla fattispecie "*ratione temporis*" (il quale prevede che «non costituiscono esercizio di attività commerciali (...) b)

l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le Unità sanitarie locali.»), deve tenersi conto dell'interpretazione di stretto diritto delle norme agevolative di esenzione e della necessità di verificare quale attività sia in concreto svolta dall'ente, gravando comunque l'onere di provare la sussistenza dei requisiti dell'esenzione a carico del contribuente che richiede il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta (sui criteri per l'individuazione degli enti esenti da imposta e sul regime probatorio, cfr. Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 29185 del 06/12/2017, Rv. 646289 - 01; Cass., n. 16156 del 30/03/2016, Rv. 640766 - 01).

9. E' stato soggiunto, che ai sensi degli artt. 87 e 88 del d.P.R. 22/12/1986, n. 917, e del relativo regime fiscale, il giudice di merito è tenuto a verificare sul piano formale, se le finalità dell'ente siano determinate dall'atto costitutivo, ove redatto in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, e, quindi, tenendo conto dell'attività svolta in concreto, se il medesimo soggetto eserciti funzioni statali ed in che misura, oppure, invece, svolga attività commerciale, oppure ancora costituisca ente non commerciale, e, in quest'ultimo caso, quali cespiti siano imponibili e quali siano esenti da tassazione ai sensi dell'art. 108 del d.P.R. citato. (cfr. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18458 del 26/10/2012, Rv. 624157 - 01; conf., v. Cass., n. 18018 del 2002 Rv. 556157 - 01, n. 8841 del 2010, Rv. 612415 - 01, n. 17994 del 2012, Rv. 623995 - 01).

10. Alla luce di detti principi (interpretazione di stretto diritto delle norme agevolative e verifica in concreto delle attività svolte), tenuto conto che è la stessa legge istitutiva a stabilire che l'Ordine Mauriziano (poi Fondazione) è stato istituito per finalità non esclusivamente sanitarie, previdenziali e di assistenza ma anche per altri compiti - (v. legge cit. n. 1396 del 1962 che istituisce l'Ordine Mauriziano quale: «(...) ente ospedaliero , con gli altri suoi



compiti in materia di beneficenza, istruzione e culto») - tenuto conto, altresì, che la Fondazione contribuente si limita a dedurre, senza provare, che tali ulteriori attività potrebbero rientrare nella più ampia finalità di assistenza, non sussiste il dedotto vizio di legge, posto che la disposizione agevolativa in esame, data la sua specialità, è applicabile soltanto agli enti istituiti esclusivamente per l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie e non può essere estesa laddove l'ente è stato istituito anche per lo svolgimento di altre attività.

11. Il secondo motivo, è infondato.

12. La CTC, dopo aver escluso l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 88 d.P.R. cit., argomenta pure che le peculiari caratteristiche della Fondazione non escluderebbero, invece, l'ulteriore normativa agevolativa di cui all'art. 6 del DPR n. 601 del 1973.

13. Il riferimento all'art. 6 del DPR n. 601 del 1973 appare calzante volendo con esso argomentarsi in senso contrario a quanto invece ritenuto dalla Commissione di secondo grado circa l'applicazione alla Fondazione della disciplina degli enti commerciali. La CTC, infatti, rettamente ha richiamato la norma evidenziando che pur non sussistendo i presupposti per l'applicabilità alla Fondazione ricorrente dell'art. 88 lett. b), sussisterebbero, invece, quelli di cui all'art. 6 del d.P.R. cit., in quanto la Fondazione è «ente non commerciale che svolge attività di prestazione di servizi in campo sanitario resa in conformità ai propri fini istituzionali e senza fini di lucro».

14. Tali argomentazioni, peraltro, alcuna incidenza hanno avuto sulle ragioni di rigetto del ricorso, tanto da non costituirne un'autonoma *ratio decidendi*, trovando, invece, la loro ragione nelle norme, di stretta interpretazione, che prevedono l'esenzione invocata.

15. Il ricorso va dunque rigettato.

16. Le spese seguono la soccombenza.

17. Nulla si provvede sulle spese per il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e Finanze, per mancanza di attività difensiva della parte intimata.

**PQM**

Dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e Finanze. Rigetta il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate. Condanna la Fondazione Ordine Mauriziano al rimborso delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate, liquidate in complessivi euro 10.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile, in data 12 febbraio 2019

Il Consigliere Estensore

Rosita D'Angiolla

Il Presidente

Pietro Campanile