



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO	Consigliere
VALENTINO LENOCI	Consigliere
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere-Rel.
PAOLO DI MARZIO	Consigliere

Oggetto:

*IRPEG IRES
RIMBORSO
Ud.21/09/2023

CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11707/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata ex lege in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

AZIENDA UNITÀ SANITARIA LOCALE TOSCANA CENTRO, elettivamente domiciliato in ROMA VIA SICILIA 66, presso lo studio dell'avvocato EDOARDO BELLI CONTARINI (BLLDRD64L24H501F) rappresentato e difeso dall'avvocato ALBERTO BINDI (BNDLRT75R05D612V)

-controricorrente-



avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. TOSCANA n. 198/2021
depositata il 18/02/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 21/09/2023 dal
Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. L'Azienda Unità Sanitaria Locale Toscana Centro, quale incorporante dell'Azienda USL 3 di Pistoia, impugnava gli avvisi di accertamento n. T8R040200388 relativo ad IRES per l'anno 2013, n. T8R040200389 relativo ad IRES per l'anno 2014 e n. T8R040200390 relativo ad IRES per l'anno 2015, con i quali l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Pistoia, contestando che l'AUSL potesse beneficiare della riduzione alla metà dell'aliquota IRES prevista dall'art. 6, co. 1, lett. a), del DPR n. 601/1973 in quanto non riconducibile alla categoria degli "enti ospedalieri" cui la citata norma riconosce l'agevolazione, accertava in relazione all'anno 2013 una maggiore IRES di € 142.784 oltre interessi, all'anno 2014 una maggiore IRES di € 150.923,48 oltre interessi e all'anno 2015 una maggiore IRES di € 240.387,22 oltre interessi.

2. La CTP di Pistoia respingeva il ricorso dell'Azienda Sanitaria precisando che "La tesi sostenuta da parte ricorrente nella memoria illustrativa secondo cui l'agevolazione andrebbe, in subordine, riconosciuta per i soli immobili afferenti ai Presidi Ospedalieri, intendendosi per tali gli edifici ove veniva svolta l'attività ospedaliera (...omissis...) introduce un tema di indagine nuovo e peraltro si basa su prospetti riepilogativi elaborati dalla stessa parte ricorrente ai quali in quanto tali non può essere attribuirsi valore di efficacia probatoria."

3. La CTR della Toscana, con sentenza n. 198/2021 depositata il 18 febbraio 2021, accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'AUSL, ritenendo applicabile l'agevolazione prevista dall'art. 6 c. 1, lett. a) D.P.R. n. 601/1973 limitatamente ai "redditi prodotti in



relazione agli immobili destinati a presidi ospedalieri e strettamente strumentali al perseguimento delle prestazioni di ricovero e cure svolti e funzionalmente collegati dagli stessi presidi nell'ambito territoriale della stessa Azienda", e precisando inoltre a tale riguardo che "Si tratta di un motivo che i giudici di primo grado hanno ritenuto erroneamente dedotto con la memoria e quindi non esaminabile, mentre di esso se ne ha prova a pagina sei del ricorso introduttivo e nella domanda subordinata di accoglimento parziale del ricorso. I presidi ospedalieri non costituiti in azienda autonoma sono indicati nel ricorso e nell'atto di appello e a tali atti si rimanda."

4. Avverso la sentenza della CTR l'Agencia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

La contribuente resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente va esaminata l'eccezione, sollevata dalla controricorrente, di improcedibilità del ricorso, notificato a mezzo PEC, perché depositato con modalità cartacea unitamente alla stampa della PEC (oltreché delle ricevute di invio e ricezione e degli allegati), corredata dalla contestuale attestazione di conformità.

Afferma la contribuente che, a seguito della previsione della facoltà di deposito telematico degli atti anche nel giudizio di cassazione, introdotta a far data dal 30 marzo 2021, tale modalità di deposito, precedentemente contemplata dall'art. 9, co. 1-bis e 1-ter, della Legge n. 53/1994 non sarebbe stata più consentita.

2. L'eccezione è infondata.

L'art. 221, co. 5, del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 ha introdotto la facoltà di deposito telematico degli atti del giudizio di legittimità, disponendo che "Nei procedimenti civili innanzi alla Corte di cassazione, il deposito degli atti e dei documenti da parte degli avvocati può avvenire in modalità telematica nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici. L'attivazione



del servizio è preceduta da un provvedimento del Direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della giustizia che accerta l'installazione e l'idoneità delle attrezzature informatiche, unitamente alla funzionalità dei servizi di comunicazione dei documenti informatici...".

Tale facoltà è divenuta operativa dal 31 marzo 2021 a seguito della emanazione del decreto 27 Gennaio 2021 del Direttore generale dei Sistemi informativi automatizzati che così ha disposto: "Ai sensi dell'articolo 221, comma 5, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è accertata presso la Corte suprema di cassazione l'installazione e l'idoneità delle attrezzature informatiche nonché la funzionalità dei servizi di comunicazione del settore civile per il deposito telematico degli atti processuali e dei documenti da parte dei difensori delle parti a decorrere dal 31 marzo 2021."

2.1. Va peraltro rilevato, a confutazione dell'eccezione sollevata dalla controricorrente, che l'obbligo del deposito telematico degli atti introduttivi è stato esteso anche al giudizio di Cassazione solo a far data dal 1 gennaio 2023.

L'art. 35, comma 2, del d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, come modificato dalla legge 29 dicembre 2022, n. 197, prevede che - fra le altre - le norme contenute nel Titolo V ter delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile ("disposizioni relative alla giustizia digitale") si applichino anche alla Corte di Cassazione, dal 1° gennaio 2023.

Fra le disposizioni applicabili sin dal 1° gennaio 2023 è compreso l'art. 196-quater delle disp. di attuazione ("Obbligatorietà del deposito telematico di atti e di provvedimenti"), secondo cui "nei procedimenti davanti al Tribunale, alla Corte di appello, alla Corte di cassazione e al Giudice di pace il deposito degli atti processuali e dei documenti, ivi compresa la nota di iscrizione a ruolo, da parte dei difensori e dei soggetti nominati o delegati dall'autorità giudiziaria



ha luogo esclusivamente con modalità telematiche. **Con le stesse**
modalità le parti depositano gli atti e i documenti provenienti dai
soggetti da esse nominati. (...) Il deposito con modalità telematiche
è effettuato nel rispetto della normativa anche regolamentare
concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei
documenti informatici".

Solamente da tale data il mancato rispetto di tale prescrizione
può rilevare ai fini della inammissibilità del ricorso.

2.2. Pertanto, le modalità seguite dall'Amministrazione per il
deposito della copia notificata del ricorso, nel periodo di facoltatività
del processo telematico, notificato a mezzo PEC, depositato con
modalità cartacea unitamente alla stampa della PEC, delle ricevute
di invio e ricezione e degli allegati, con contestuale attestazione di
conformità sottoscritta dal difensore, devono ritenersi conformi alla
disciplina normativa all'epoca vigente. Emerge comunque in maniera
inequivoca, dalla valutazione complessiva degli atti depositati, la
volontà asseverativa del difensore.

3. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Nullità della
sentenza e del procedimento per violazione e falsa applicazione degli
articoli 24 e 57 d.lgs. n. 546/1992, nonché dell'articolo 112 c.p.c.,
in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 4), c.p.c.", l'Agenzia delle
entrate censura l'errore della CTR laddove non ha ritenuto,
contrariamente alla decisione di primo grado, inammissibilità ex artt.
24 e 57 del D.Lgs. n. 546/1992 il nuovo tema di indagine che l'AUSL
avrebbe introdotto tardivamente con la memoria illustrativa in primo
grado e poi riproposto in sede di appello.

La contribuente, che con il ricorso di primo grado aveva chiesto
l'accertamento dell'illegittimità integrale degli avvisi impugnati,
avrebbe tardivamente, con la memoria illustrativa di primo grado e
poi con l'atto di appello, chiesto l'accertamento dell'illegittimità
parziale degli avvisi, distinguendo nell'ambito del reddito
complessivo dell'Azienda incorporante quello riferibile ai suoi "presidi



ospedalieri” ai quali soltanto riconoscere l’agevolazione di cui all’art. 6, co. 1, lett. a), del DPR n. 601/1973.

3.1. Il motivo è infondato.

Deve osservarsi, in via generale, che il processo tributario, pur introdotto mediante l’impugnazione di un atto ha ad oggetto il rapporto sostanziale posto a fondamento dello stesso, sicché il giudice, ove ritenga invalido l’atto impositivo per motivi non formali, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c., senza che, da un lato, ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento e, da un altro, determini una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25629 del 15/10/2018).

Nel caso di specie, inoltre, il tema della rilevanza, ai fini dell’essenze, della incorporazione di due “presidi ospedalieri”, era presente sin dal ricorso introduttivo di primo grado, seppure finalizzato alla richiesta di applicazione integrale dell’agevolazione di cui all’art. 6, co. 1, lett. a), del DPR n. 601/1973 all’Azienda sanitaria che gestisce “presidi ospedalieri”.

4. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la “Nullità della sentenza e del procedimento per violazione e falsa applicazione degli articoli 36 e 61 del d. lgs. n. 546/1992, e dell’articolo 132 cod. proc. civ., in relazione all’articolo 360, primo comma, n. 4), c.p.c.”.

L’Amministrazione ricorrente lamenta carenza assoluta o comunque contraddittorietà della motivazione, e quindi violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell’art. 132 cod. proc. civ. perché il giudice di seconde cure avrebbe contraddittoriamente riconosciuto la natura prettamente soggettiva dell’agevolazione, e quindi la sua spettanza sul semplice e unico presupposto dell’appartenenza a determinate categorie di soggetti,



in aderenza al dettato dell'art. 6, co. 1, lett. a), del DPR n. 601/1973, e, in contrasto con la predetta natura soggettiva dell'agevolazione, affermato che essa si applicherebbe a determinate categorie di reddito e, in specie, al reddito dei fabbricati strumentali ai "presidi ospedalieri", erroneamente riconoscendo la spettanza dell'agevolazione, e quindi la parziale infondatezza dei tre avvisi impugnati, sui redditi dei fabbricati strumentali ai due "presidi ospedalieri" gestiti dall'Azienda incorporata.

4.1. Il motivo è infondato.

L'assenza della motivazione, la sua mera apparenza, o ancora la sua intrinseca illogicità, implicano una violazione di legge costituzionalmente rilevante e, pertanto, danno luogo ad un error in procedendo, la cui denuncia è ammissibile dinanzi al giudice di legittimità ai sensi del n. 4 dell'art. 360, ponendosi come violazione delle norme poste a presidio dell'obbligo motivazionale (Cass. S.U. sentenze 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054). In sostanza, il vizio di motivazione che solo può dar luogo alla cassazione della sentenza è quello che attinge il nucleo fondamentale della sentenza, il cosiddetto minimo costituzionale di esplicitazione delle ragioni poste a base della sentenza.

Va ancora rammentato che "La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella



"motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione." (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. 1, 03/03/2022 n. 7090).

4.2. Nessuna di tali fattispecie ricorre nel caso in esame, in quanto dalla lettura della motivazione della sentenza impugnata emerge, indipendentemente dalla condivisibilità delle conclusioni raggiunte, l'iter logico seguito dalla CTR della Toscana che: i) ha escluso che, in via generale, le ASL possano essere assimilate agli enti ospedalieri sotto un profilo soggettivo, sì da godere per tale ragione del regime privilegiato; ii) ha ritenuto che, comunque, alla destinazione funzionale degli immobili pervenuti all'ASL e destinati a presidi ospedalieri, seppure non costituiti in autonoma azienda, consegua l'applicazione della aliquota ridotta, limitatamente ai soli redditi di tali fabbricati.

5. Con il terzo motivo di ricorso l'Amministrazione denuncia la "Violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 1, d.p.r. 601/73, nonché degli articoli 74, 143 e 144 Tuir, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3), c.p.c."

5.1. Il motivo è fondato.

Come di recente osservato da Cass. n. 23107/2023 (che fa integrale richiamo a Cass. n. 768 del 2021), è orientamento ormai consolidato di questa Corte quello secondo cui «[l]’agevolazione della riduzione alla metà dell'IRPEG sancita, per gli "enti ospedalieri", dall'art. 6, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 601 del 1973, espressamente inserita tra quelle di carattere soggettivo, è inapplicabile, pure in via di interpretazione estensiva, alle aziende sanitarie locali costituite per effetto del d.lgs. n. 502 del 1992, non potendo esse, alla stregua del quadro normativo succedutosi nel tempo, equipararsi ai primi, perché assegnatarie, oltre che dell'assistenza ospedaliera, di attività e funzioni nuove e diverse da



quelle già di questi ultimi, i quali, peraltro, hanno mantenuto una loro autonomia, o perché costituiti in "aziende ospedaliere" oppure quali "presidi ospedalieri" nell'ambito delle predette a.s.l.» (Cass., 04/09/2013, n. 20249, 29/01/2016, n. 1687; nello stesso senso, Cass. 09/01/2014, n. 208).

Più nel dettaglio, si deve rammentare che: a) gli enti ospedalieri furono costituiti dalla legge 12 febbraio 1968, n. 132, il cui art. 2 prevedeva che «[s]ono enti ospedalieri gli enti pubblici che istituzionalmente provvedono al ricovero ed alla cura degli infermi» (primo comma) e che tali enti «[p]ossono, inoltre, istituire, anche fuori della sede dell'ospedale, ambulatori, dispensari, consultori, centri per la cura e la prevenzione di malattie sociali e del lavoro, centri per il recupero funzionale, e compiere ricerche e indagini scientifiche e medico-sociali in ordine al conseguimento degli scopi istituzionali» (quarto comma); b) la legge 23 dicembre 1978, n. 833, istitutiva del servizio sanitario nazionale, introdusse le unità sanitarie locali, definite dall'art. 10 come «il complesso dei presidi, degli uffici e dei servizi dei comuni, singoli o associati, e delle comunità montane i quali in un ambito territoriale determinato assolvono ai compiti del servizio sanitario nazionale» (secondo comma) e alle quali l'art. 14 della stessa legge n. 833 del 1978 attribuì, oltre all'assistenza ospedaliera, una vasta serie di altri compiti (terzo comma); c) infine, il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, ha stabilito che: c.1) «[i]n funzione del perseguimento dei loro fini istituzionali, le unità sanitarie locali si costituiscono in aziende con personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale» (art. 3, comma 1-bis); c.2) «[p]er specifiche esigenze assistenziali, di ricerca scientifica, nonché di didattica del Servizio sanitario nazionale, nel rispetto dei criteri e delle modalità di cui ai commi 1 - bis e seguenti, possono essere costituiti o confermati in aziende, disciplinate dall'articolo 3, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico» (art. 4, comma 1); c.3) «[g]li ospedali



che non siano costituiti in azienda ospedaliera conservano la natura di presidi dell'unità sanitaria locale» (art. 4, comma 9).

Da tale evoluzione del quadro normativo discende che si deve negare l'equiparazione tra «enti ospedalieri» e «aziende sanitarie locali» — nel senso che queste ultime, per finalità e compiti, costituirebbero, in sostanza, la continuazione, con diverso nome, dei primi — atteso che, come si è visto, da un lato, alle ASL sono state assegnate, oltre all'assistenza ospedaliera, attività e funzioni nuove e diverse e, dall'altro lato, i "vecchi" enti ospedalieri mantengono una loro autonomia, o in quanto costituiti in «aziende ospedaliere» o quali «presidi» delle ASL.

Del resto, il comma 1 dell'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, nell'elencare i soggetti nei confronti dei quali — a condizione che abbiano personalità giuridica (comma 2 dello stesso art. 6) — l'IRPEG è ridotta alla metà, ha mantenuto (alla lett. a), la dizione originaria «enti ospedalieri» anche dopo la sostituzione del predetto art. 6 operata dall'art. 66, comma 6, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, in epoca successiva, quindi, al riordino della disciplina della materia sanitaria effettuata, nel 1992, con il d.lgs. n. 502.

5.2. Pertanto, e in conclusione, l'agevolazione in questione - tanto più in quanto inserita tra quelle «di carattere soggettivo» (di cui al Titolo I del d.P.R. n. 601 del 1973) - non è applicabile alle aziende sanitarie locali, neppure in via di interpretazione estensiva.

5.3. Il Collegio condivide tali principi ed intende darvi continuità.

Va peraltro necessariamente chiarito, a fronte della specifica contestazione della controricorrente, che l'assimilazione, sotto il profilo della conservazione di una - seppur diversamente modulata - autonomia gestionale, delle "aziende ospedaliere" e dei "presidi" delle ASL non consente di eludere il chiaro dato normativo in forza del quale l'agevolazione dall'art. 6, comma 1, lett. a), del d.P.R. n.



601 del 1973, come si è evidenziato, è espressamente inserita tra quelle di carattere soggettivo, e quindi non può riconoscersi alle ASL neppure in relazione ai "presidi" che hanno incorporato preesistenti enti ospedalieri, ma che, non essendo costituiti in azienda ospedaliera, sono privi di soggettività autonoma.

6. In conclusione, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ., la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

Le spese dei gradi di merito possono essere compensate, mentre le spese del presente giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente.

Compensa le spese dei gradi di merito e condanna la controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 5.800,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 21/09/2023.

Il Presidente
Roberta Crucitti

