

# **Esenzione ICI agli enti religiosi solo se l'immobile è destinato esclusivamente ad attività religiose o di culto**

*Tributi locali - ICI - Accertamento - Enti ecclesiastici - Esenzione - Nullità*

## **CORTE DI CASSAZIONE Sentenza 28 luglio 2017, n. 18821**

### **Fatti di causa**

La Congregazione dell'Oratorio di San Filippo Neri ricorreva innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Folgaria, avverso gli avvisi di accertamento ICI, anni di imposta 2005, 2006, 2007, 2008, relativi ad immobile identificato come "Soggiorno Alpino S. Filippo Neri", assumendo di non essere tenuta al pagamento ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. I, del d.lgs. n. 504 del 1992. La Commissione Tributaria di Primo grado di Trento, con sentenza n. 122/1/12 respingeva i ricorsi, previa riunione. La Congregazione proponeva appello e la Commissione Tributaria di Secondo grado, con sentenza n. 87/01/14, confermava la decisione. Propone ricorso per cassazione la Congregazione contribuente, svolgendo quattro motivi. Si è costituito con controricorso il Comune di Folgaria.

### **Ragioni della decisione**

1. Con il primo motivo di ricorso, parte ricorrente censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in relazione all'art. 87 (ora 73), comma 1, lettera c) - art 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.". Si eccepisce il vizio di violazione di legge delle norme indicate, atteso che il giudicante avrebbe errato nel respingere l'appello della contribuente, in base alla presenza di elementi oggettivi rappresentati dalle caratteristiche del fabbricato e dalla natura commerciale delle attività svolte e di elementi soggettivi costituiti dagli scopi e dalle finalità della ricorrente, desumibili dalle norme statutarie e dalle effettive attività svolte all'interno della struttura. Inoltre, il giudicante avrebbe trascurato che trattasi di una attività stagionale, posto che l'apertura del Soggiorno Alpino è discontinua ed estremamente limitata nel corso dell'anno. Inoltre, l'attività svolta nella Casa di Soggiorno San Filippo Neri non è stata svolta in concreto con modalità di attività commerciale, dovendosi dare rilievo al contenuto della licenza stagionale ed alla tabella di confronto dei prezzi praticati dal Soggiorno Alpino rispetto alle altre strutture alberghiere e all'elenco dei gruppi ospitati presso la struttura.

2. Con il secondo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Violazione dell'art. 10, legge n. 212 del 2000; art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.". Si argomenta che il Soggiorno Alpino è in attività fin dal 1986, anno di rilascio della licenza stagionale, e che il Comune di Folgaria, con atti prot. n. 16652 e n. 16653 del 21.11.2005, aveva disposto l'annullamento dell'avviso di accertamento ICI per l'anno di imposta 1999 e dell'avviso per l'anno 2000, assumendo che nell'immobile si esercitava l'attività di culto e che ai sensi dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992 tale immobile risultava escluso dall'imposta comunale. L'eccezione, proposta in appello sotto il profilo della violazione del principio del legittimo affidamento di cui all'art. 10 della legge n. 212 del 2000, è stata rigettata dal giudicante in contrasto con l'indirizzo espresso dalla giurisprudenza di legittimità.

3. Con il terzo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Violazione art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ. - Carezza di motivazione". Si eccepisce il vizio di motivazione della impugnata sentenza sotto il profilo della errata valutazione degli elementi di fatto, relativi ai requisiti oggettivi, e soggettivi, nonché alla erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa, che inerisce alla tipica valutazione del giudice del merito, con riferimento alla stagionalità della licenza, la limitata apertura, le perdite economiche costanti, l'accoglienza dei gruppi.

4. Con il quarto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Violazione art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992, n. 3; art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ. - Nullità della sentenza".

Si eccepisce la nullità della sentenza per violazione della norma citata, al pari di quella generale dettata dall'art. 132 cod. proc. civ., atteso che il giudicante non avrebbe preso in considerazione il prospetto delle perdite nel corso dei periodi di imposta dal 2004 al 2008, limitandosi a valorizzare l'interrogazione contabile prodotta in giudizio dal Comune, senza valutare che tale documento riguarda il reddito complessivo ai fini IRES della contribuente.

5.1 motivi di ricorso, da trattarsi congiuntamente per ragioni di connessione logica, sono infondati per le considerazioni che seguono.

**Questa Corte ha stabilito che:**

a) in tema di ICI, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta a condizione che gli immobili - appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett.c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività contemplate dalla norma medesima, tra le quali, nel caso di enti ecclesiastici, anche quelle indicate nel richiamato art. 16, lett.a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana): ne consegue che il beneficio dell'esenzione dall'imposta non spetta in relazione agli immobili appartenenti ad un ente ecclesiastico che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali (nella fattispecie, centro ricettivo) (Cass. n. 4645 del 2004);

b) l'esenzione dall'imposta prevista dall'art. 7, comma primo, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione, e di un requisito soggettivo costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 rinvia): la sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunto esclusivamente sulla base di documenti che attestino priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale (Cass. n. 5485 del 2008);

c) l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1993, n. 504, è limitata all'ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nell'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, e pertanto non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolga attività recettiva, non rilevando in contrario né la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venire meno il carattere commerciale dell'attività, né il principio della libertà di svolgimento di attività commerciale da parte di un ente ecclesiastico - fondato, oltre che sull'art. 16, lett. a) della legge n. 222 del 1985, anche sulla legge 25 marzo 1985, n. 121 in tema di revisione del concordato - la successiva evoluzione normativa, in quanto l'art. 7, comma 2 bis, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203 (aggiunto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248, poi modificato dal comma 133 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, ed infine sostituito dall'art. 39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248), nell'estendere l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), cit. alle attività ivi indicate "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse" (versione originaria) e poi a quelle "che non abbiano esclusivamente natura commerciale" (versione vigente), ha carattere innovativo e non interpretativo (Cass. n. 24500 del 2009 e, sull'ultima parte, Cass. n. 14530 del 2010).

6. Nella specie, si discute non solo delle annualità antecedenti alla riforma, ma anche di quelle successive (anni di imposta 2005 - 2006- 2007 -2008). Ad ogni modo, osserva la Corte che, anche con riferimento alle annualità successive al d.l. n. 203 del 2005, si impone di stabilire quando le attività indicate dalla norma di esenzione siano svolte, oggettivamente, in maniera non esclusivamente commerciale. Tali principi sono stati condivisi anche dalla Corte costituzionale, a proposito dell'essere l'esenzione dall'ICI prevista pur sempre per gli "immobili destinati ad attività peculiari che non siano produttive di lucro e di reddito" (C. cost. n. 119 - 99). Anche le norme sopravvenute, per quanto non più considerando essenziale la finalizzazione dell'attività alla "produzione di lucro e di reddito", come elemento di per sé idoneo a definire l'ambito di attività (complessiva) dell'ente ritenuta (anche da C.cost. n. 119 - 99) ostativa al riconoscimento dell'esclusione dall'imposta (in base alla sola previsione dell'art. 7, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992), impongono comunque di valutare quella "natura commerciale" sulla base delle modalità concrete di svolgimento delle attività suddette. Ne consegue che, in base ai principi generali, resta onere del contribuente dimostrare l'esistenza in concreto dei requisiti di esenzione a mezzo della prova che le attività cui l'immobile è destinato non sia svolta con le modalità di attività commerciale (Cass. n. 4502 del 2012). Il requisito di una attività commerciale corrisponde ad un dato oggettivo, e va riferito a specifiche modalità di esercizio, tali, da un lato, da escludere gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza) e da affermare presenti, invece, dall'altro, le finalità solidaristiche insite nella "ratio" della fattispecie di esenzione. In questo senso la combinazione del requisito oggettivo e soggettivo comporta che le attività

svolte negli immobili siano di fatto sottratte, anche in base al reimpiego dei proventi, alla logica pura di realizzazione del profitto che è propria del mercato, e siano svolte, quindi, per rispondere ai bisogni socialmente rilevanti non sempre suscettibili di essere soddisfatti dalle strutture pubbliche. In proposito, giova ricordare che la stessa decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, resa nell'ambito della valutazione del se l'art. 7, comma 1, lett.i) del d.lgs. n. 504 del 1992 in tema di esenzione ICI, nelle sue diverse formulazioni succedutesi nel tempo, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, ha chiarito, in conformità anche alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato.

7. Orbene, con riferimento alle doglianze articolate nelle censure, ed in particolare sulla omessa valutazione da parte del giudice del merito della natura stagionale dell'attività svolta, va precisato che trattasi di circostanza irrilevante, perché l'imposizione ai fini ICI ha un carattere oggettivo, e prescinde dal carattere esclusivo o prevalente, o invece secondario o occasionale, delle attività svolte negli immobili (Cass. n. 4654 del 2004). Analogo discorso vale per le perdite di gestione, laddove ogni attività commerciale può subire, in astratto, perdite. Né sussiste la dedotta violazione di legge, ricondotta all'art. 10 legge 212 del 2000, sulla base del rilievo che l'Amministrazione finanziaria abbia annullato in autotutela gli avvisi di accertamento ICI relativi agli anni 1999 e 2000, tenuto conto che la valutazione discrezionale da parte della pubblica amministrazione, con specifico riferimento ad alcuni anni di imposta, non determina per il contribuente alcun diritto ad analogo trattamento per gli anni successivi.

8. Giova, infine, precisare che questa Corte, con specifico riferimento alla attività alberghiera o ad assistenza di pellegrini, ha escluso l'esenzione, stabilendo che: «<In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è prevista a condizione che gli immobili, appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87 (ora 73), comma 1, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, tra le quali quelle indicate nel richiamato art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana) e, pertanto, non spetta in relazione ad un immobile, appartenente ad un ente religioso, destinato ad attività alberghiera o ad assistenza di pellegrini. >> (Cass. n. 5041 del 2015, conf. n. 16728 del 2010, n. 23584 del 2011). A detto indirizzo, il Collegio intende dare ulteriore continuità.

9. Concludendo, nessuna censura merita la sentenza impugnata, che ha fatto buon governo dei principi esposti, con la conseguenza che il ricorso va respinto. Il recente consolidarsi della giurisprudenza di legittimità rispetto all'epoca della introduzione della lite, giustifica la compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso. Compensa tra le parti le spese di lite.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 - quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1- bis, dello stesso articolo.