

L'esonazione ICI non dipende solo dal dato catastale

Tributi - ICI - Ente ecclesiastico - Esonazione prevista dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 - Applicabilità - Criteri

CORTE DI CASSAZIONE Ordinanza 5 settembre 2019, n. 22223

Sul ricorso 2358-2016 proposto da:

P. I. SOC. S.C., elettivamente domiciliata in ROMA VIA V. BACHELET 12, presso lo studio dell'avvocato CARLO DALLA VEDOVA, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato RICCARDO DALLA VEDOVA;

- ricorrente –

contro ROMA CAPITALE DIPARTIMENTO RISORSE ECONOMICHE UFFICIO CONTENZIOSO ICI;

- intimata –

Nonché da: ROMA CAPITALE DIPARTIMENTO RISORSE ECONOMICHE UFFICIO CONTENZIOSO ICI, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA V. TEMPIO DI GIOVE 21, presso lo studio dell'avvocato ANTONIO CIAVARELLA, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato DOMENICO ROSSI;

- controricorrente incidentale –

avverso la sentenza n. 3888/2015 della COMM.TRIB.REG. di ROMA, depositata il 07/07/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23/05/2019 dal Consigliere Dott. ANNA MARIA FASANO.

Ritenuto che

La P. I. della Soc. del S. C. impugnava innanzi alla Commissione Tributaria P.le di Roma un avviso di accertamento per ICI, anno di imposta 2008, relativamente a beni immobili siti in Roma alla via (...), utilizzati come “casa per ferie”, ritenendo di avere diritto all'esonazione prevista dall'art. 7 del d.lgs. n. 504 del 1992.

L'adita commissione, con sentenza n. 1170/25/14, accoglieva parzialmente il ricorso presentato dalla P. I. della Società del S. C., ritenendo dovuto il pagamento dell'imposta solo con riferimento all'immobile descritto sub particella 48 foglio 489 e che non poteva ritenersi estesa all'intero compendio immobiliare dell'ente ecclesiastico.

La sentenza veniva appellata dal Comune di Roma, mentre la P. I. della Società del S. C. spiegava appello incidentale.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 3888/28/15, respingeva l'appello della P. I. della Società del S. C. e accoglieva in parte l'appello di Roma Capitale, confermando quindi la decisione della Commissione Tributaria P.le che aveva limitato la superficie tassabile con riferimento all'immobile classificato nel foglio 489 n. 48, dichiarando esente tutti gli altri immobili perché non era stato dimostrato un utilizzo diverso da quello per il quale risultavano accatastati.

Avverso la pronuncia ha proposto ricorso principale per cassazione P. I. della Società del S. C., svolgendo quattro motivi, l'illustrato con memorie.

Roma capitale si è difesa con controricorso, proponendo anche ricorso incidentale, affidato ad un solo motivo.

Considerato che

1. Con il primo motivo di ricorso principale P. I. della Società del S. C. propone questione di legittimità costituzionale dell'art. 91 bis comma 3 del d.lgs. 24.1.2012, n. 1, convertito con I. 24.3.2012, n. 27, art. 4, comma 4, del Decreto MEF del 19.12.2012, n. 200, in relazione all'art. 4 Cost., 35 Cost., 41 Cost. Parte ricorrente deduce che i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del T.U.I.R. di cui al d.P.R. 26 dicembre 1986 n. 917 svolgono istituzionalmente attività perseguenti alti scopi di religione e di solidarietà. Tali enti possono, in via complementare e sussidiaria, svolgere attività commerciali per il perseguimento della loro individuale catechesi e pastorale. Secondo l'ente contribuente, le disposizioni indicate in rubrica contrastano con il principio di cui all'art. 7, comma 3, dell'Accordo 18 febbraio 1984 tra la Repubblica I. e la Santa Sede (I. 25 marzo 1985, n. 121), secondo cui le attività diverse da quella di religione e di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, devono avvenire nel rispetto delle strutture e delle finalità degli enti.

2. Con il secondo motivo di ricorso principale P. I. della Società del S. C. denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 91 bis, comma 3, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito in legge n. 27 del 2012, integrato normativamente dagli artt. 3 e 4 del decreto del MEF 9 novembre 2012, n. 200. Violazione del principio di cui all'art. 7, comma 3, dell'Accordo tra la Repubblica I. e la Santa Sede del 18 febbraio 1984 (L. 25 marzo 1985, n. 121), e quindi omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, ai sensi degli artt. 360, comma 3 e 5 c.p.c. Parte ricorrente deduce che nel completamento della propria attività pastorale può esercitare attività commerciale per le quali gode dell'esenzione ICI se "svolte con modalità non commerciale". Le motivazioni dell'accertamento del Comune non indicano i parametri di legge ma fanno riferimento ad altra modalità indicata nel Decreto MEF n. 200 del 2012, con specificazione negli artt. 3 (requisiti generali) e 4 (requisiti particolari per attività ricettive) per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali. Inoltre, l'Amministrazione non avrebbe considerato i criteri imposti dall'art. 4 del MEF e cioè l'operatività "a titolo gratuito" ovvero "con importo simbolico" con imposizioni inferiori alla concorrenza commerciale. Roma capitale farebbe riferimento a dati relativi ad una attività ricettizia iniziata ed autorizzata solamente nel maggio 2011 e relativa alla sola porzione di immobile che insiste sulla particella 48. Si censura, quindi, che l'avviso di accertamento non avrebbe rispettato i parametri legislativi della modalità specifiche di cui all'art. 4 del DM 200/2012.

3. Con il terzo motivo di ricorso principale si censura la sentenza impugnata, denunciando insufficiente motivazione circa una prova documentale decisiva per il giudizio ex art. 360, comma 5, c.p.c., in quanto la contribuente avrebbe provato documentalmente che l'attività ricettiva sulla particella 48 dell'immobile sito in via S. Francesco di Sales 18, sarebbe iniziata in data 19.5.2011, mentre la sentenza gravata avrebbe pretermesso l'esame di tale prova, atteso che la Regione Lazio, Azienda Promozione Turistica della P. di Roma, con lettera del 21.4.2011 Prot. n.1000/1336.11E5 avrebbe autorizzato la ricorrente all'esercizio della casa per ferie con capacità ricettiva complessiva di n. 25 camere.

4. Con il quarto motivo di ricorso principale si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della I. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente) in relazione all'art. 3 della I. 7 agosto 1990, n. 241, in punto di motivazione del provvedimento accertativo ai sensi dell'art. 360, comma 3, c.p.c.

Parte ricorrente lamenta che la norma precettiva di cui all'art. 7 della I. n. 212 del 2000 imporrebbe all'Amministrazione accertante di indicare con congrua e ragionevole motivazione i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base del provvedimento. L'avviso di accertamento non solo ometterebbe il riferimento ai soli parametri di esenzione ma farebbe vagamente riferimento al volume di "affari ricavato dall'attività", alle "tariffe praticate", alle "modalità di svolgimento delle stesse" (discontinuità dell'apertura), facendo riferimento a generiche affermazioni priva di qualsiasi riferimento temporale che non permetterebbero una valutazione di eventuale prova contraria.

5. Per ragioni di priorità logica si inverte l'ordine dell'esame dei motivi.

Ciò premesso, il secondo ed il quarto motivo di ricorso principale, trattandosi di questioni connesse, vanno esaminati congiuntamente.

5.1. Le predette censure sono inammissibili, mancando nello sviluppo illustrativo una specifica argomentazione di critica della sentenza impugnata.

Si contesta la legittimità dell'avviso di accertamento, che non sarebbe aderente al dettato normativo, ma nessun riferimento si fa alle "rationes decidendi" della sentenza impugnata, dovendosi tenere conto, ai fini dell'ammissibilità dei motivi, che il giudizio di cassazione è un giudizio a critica vincolata, delimitato e vincolato dai motivi di ricorso i quali devono necessariamente riferirsi alla motivazione della sentenza impugnata e alle singole conclusioni tratte dal giudice del merito, in relazione alla fattispecie decisa. In realtà, le contestazioni espresse sono riferite al contenuto dell'avviso di accertamento, sicché i motivi non assolvono alla funzione condizionante il "devolutum", con la conseguenza che non è consentito individuare la critica mossa al giudizio espresso nella decisione.

6. Con l'unico motivo di ricorso incidentale Roma Capitale censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in combinato disposto con l'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992 ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.. Si argomenta che la Commissione Tributaria Regionale pur seguendo un ragionamento sostanzialmente corretto e pienamente condivisibile, sarebbe incorsa in una palese violazione di legge, laddove ha ritenuto sufficiente per consentire il godimento dell'esenzione di cui all'art. 7 d.lgs. n. 504 del 1992 la circostanza dell'appartenenza di alcuni immobili alla cat. B/01 affermando: "oltre all'immobile sub particella 48 (...) debbono riconoscersi, in accoglimento parziale dell'appello del Comune di Roma, come congruenti con l'attività ricettiva contestata dall'ente impositore, nel periodo di imposta considerato, anche gli immobili aventi categoria catastale A/10 (uffici e

studi privati) e A/2 (abitazioni di tipo civile), escludendosi gli altri immobili classificati in categoria catastale B/1”, tenuto conto che è evidente che l’esenzione non può concedersi in modo automatico sulla base di una mera risultanza documentale o sulla scorta della mera appartenenza ad una categoria catastale, in quanto la parte che ne chiedi l’applicazione deve provare la specifica destinazione dell’immobile in questione. A tale fine non basterebbero certamente la produzione di documenti attestanti la formale destinazione, atteso che, come afferma la giurisprudenza, ciò che conta ai fini dell’applicabilità o meno, sarebbe l’effettiva destinazione degli immobili, mentre nessuna prova sarebbe stata fornita dall’ente ecclesiastico, il quale si sarebbe limitato ad affermare che nei locali in oggetto si svolgeva attività di culto.

7. Il terzo motivo di ricorso principale e l’unico motivo di ricorso incidentale vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione logica. Entrambi i ricorrenti, principale ed incidentale, deducono violazione di legge e vizio di motivazione, con riferimento alla statuizione dei giudici di appello relativa all’esclusione dell’esenzione (ricorso proposto da P. I.) in relazione alla parte di immobile utilizzato a struttura recettiva (mq 450) ed all’applicazione dell’esenzione agli immobili accatastrati in categoria B/1 (ricorso incidentale proposto da Roma Capitale), lamentandosi sotto vari profili il vizio motivazionale della sentenza impugnata. P. I. denuncia, altresì, che il giudice di appello avrebbe omesso di dare atto in motivazione degli argomenti di prova prospettati nel corso del giudizio atteso che sarebbe stato provato documentalmente che l’attività di casa per ferie sarebbe iniziata solo dopo il completamento dei lavori di ristrutturazione, ossia dal 2011.

8. Le censure sono fondate, in ragione delle considerazioni che seguono. Per l’esame della questione è necessario ricostruire la portata e l’efficacia del dato normativo applicabile alla fattispecie.

8.1 .La controversia concerne la fattispecie di esenzione di cui all’art. 7, comma 1, lett. i) d.lgs. n. 504 del 1992 ad una struttura che l’ufficio ritiene utilizzata come “casa per ferie”.

In base a tale norma, nella versione anteriore al d.l. n. 203 del 2005 cit. sono esenti da ICI “gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui alla legge 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)”.

L’esenzione spetta, ai sensi dell’art. 7, comma 2, “per il periodo dell’anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte”.

Questa Corte, nel vigore della norma originaria del d.lgs. n. 504 del 1992, ha affermato più volte che l’esenzione resta subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell’immobile di tali attività e di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento delle stesse direttamente da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali, in base all’art. 87, comma 1, lett. c) del TUIR (Cass. n. 7385 del 2012, Cass. n. 25674 del 2008; Cass. n. 18836 del 2006; Cass. n. 20776 del 2005).

Il requisito della esclusiva destinazione dell’immobile ad attività peculiari, non produttive di reddito, ritenute dal legislatore non meritevoli di un trattamento fiscale di favore, è da accertare verificando” se l’attività cui l’immobile effettivamente è destinato, se pure rientrante fra quelle attività ritenute esenti, non sia svolta in concreto secondo le modalità di un’attività commerciale” (Cass. n. 20776 del 2005; Cass. n. 4654 del 2004; Cass. n. 18450 del 2003).

Pertanto, per le annualità anteriori al d.l. n. 203 del 2005 è invocabile l’esenzione ICI, a condizione che si tratti di immobili destinati ad attività peculiari non produttive di lucro e di reddito.

8.2. L’art. 7, comma 2 bis, 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 I. 23 dicembre 2005, n. 266 e infine sostituito dall’art. 39 d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. nella I. 4 agosto 2006, n. 248, ha esteso 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).

La disposizione normativa è applicabile “ratione temporis” alla fattispecie in esame, trattandosi del pagamento dell’imposta ICI relativa all’anno 2009.

Questa Corte ha precisato che la norma assume carattere innovativo e non interpretativo (Cass. n. 24500 del 2009 e Cass. n. 14530 del 2010) ed ha, con indirizzo costante, chiarito che: “In tema d’imposta comunale sugli immobili, deve essere escluso dall’esenzione un fabbricato nel quale un ente religioso svolga un’attività a dimensione imprenditoriale anche se non prevalente, essendo la predetta esenzione prevista in via generale solo per gli immobili destinati direttamente ed in via esclusiva allo svolgimento di determinate attività tra le quali quelle dirette all’esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a

scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana mentre per gli immobili in cui si svolgono attività diverse dalla religione e dal culto è necessario verificare se tali attività, ancorché esercitate da enti religiosi siano svolte per lo scopo istituzionale protetto ai sensi del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i) nella formulazione anteriore alle modificazioni introdotte dalla legge n. 248 del 2005 (nella fattispecie, assimilabile a quella in esame, l'esenzione è stata esclusa per un fabbricato gestito da un ente religioso destinato a "casa religiosa di ospitalità") (Cass. n. 16728 del 2010; Cass. n. 23584 del 2011; Cass. n. 5041 del 2015).

8.3. Le condizioni della esenzione devono sussistere entrambe. Deve sussistere il requisito soggettivo e cioè la natura non commerciale dell'ente, quanto il requisito oggettivo e cioè che l'attività svolta nell'immobile rientri tra quelle previste dall'art. 7 citato (Cass. n. 13966 del 2016).

Al fine della sussistenza del requisito oggettivo non rileva 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 (Cass. n. 24500 del 2009).

Il contribuente, inoltre, ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (Cass. n. 6711 del 2015; Cass. n. 7415 del 2019).

Va precisato che, con riferimento alle disposizioni che regolamentano l'esenzione ICI, di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992, che deve tenersi conto della decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, secondo cui tale disposizione, nelle sue formulazione succedutesi nel tempo, concretizza un aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, sicché anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato; la Commissione ha osservato che anche laddove un'attività abbia una finalità sociale, questa non basta da sola a escluderne la classificazione di attività economica.

E' necessario, quindi, al fine dell'esclusione del carattere economico dell'attività, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico. Con la predetta decisione la Commissione dell'Unione europea ha valutato la compatibilità delle disposizioni legislative nel tempo susseguitesi con l'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato che dispone: " sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza".

Conformemente a tale disposizione, la Commissione ha esaminato: 1) se la misura è finanziata dallo Stato o mediante risorse statali; 2) se la misura conferisce un vantaggio selettivo; 3) se la misura incide sugli scambi tra gli Stati membri e falsi o minacci di falsare la concorrenza.

Ha, quindi osservato che, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita una attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento:

pertanto, anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può essere considerato come un'impresa ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica.

La Commissione osserva, altresì, che l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato.

Vanno, pertanto, considerate irrilevanti ai fini tributari le finalità solidaristiche che connotano le attività ricettive religiose, essendo necessario verificare se l'attività ricettiva è rivolta ad un pubblico indifferenziato o, invece, a categorie predefinite e che il servizio non sia offerto per l'intero anno solare.

Il fornitore di servizi è, inoltre, tenuto ad applicare tariffe di importo ridotto rispetto ai prezzi di mercato e la struttura non deve funzionare come un normale albergo (Cass. n. 7415 del 2019).

9. Da siffatti rilievi, consegue la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale sollevata con il primo motivo di ricorso principale, non ravvisandosi alcuna violazione delle norme citate con i principi enunciati dalla Carta costituzionale negli artt. 4, 35 e 41 Cost. che tutelano il diritto al lavoro e la libertà dell'iniziativa economica, ravvisandosi anche profili di inammissibilità tenuto conto che parte ricorrente non argomenta sotto quale profilo sia ravvisabile la rilevanza della questione nel presente giudizio proprio con riferimento alle norme costituzionali che si assumono violate.

Va tenuto conto, altresì, che le norme agevolative sono di stretta interpretazione (art. 14 preleggi), sicché risponde ad un criterio di ragionevolezza ritenere applicabile l'esenzione dal pagamento di un'imposta solo in ipotesi di sussistenza di determinati presupposti, trattandosi di una deroga al regime ordinario. Tali

disposizioni, inoltre, non contrastano, come deduce invece la P., con il principio di cui all'art. 7, comma 3, dell'Accordo 18 febbraio 1984 tra la Repubblica I. e la Santa Sede (I. 25.3.1985, n. 121), secondo cui le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, devono avvenire nel rispetto delle strutture e delle finalità di tali enti, atteso conto che l'applicabilità o meno di un trattamento agevolativo non interferisce con l'utilizzo di un bene immobile secondo le finalità a cui è deputato.

10. La Commissione Tributaria Regionale, invece, non ha compiuto l'accertamento che si richiedeva, limitandosi a condividere apoditticamente la decisione di primo grado, non dando atto in motivazione, anche al solo fine di confutarle, delle prospettazioni difensive proposte da Roma Capitale, secondo cui, nonostante il complesso immobiliare risulti di fatto un unicum, l'esame dell'esenzione deve essere riferita al singolo immobile, secondo i principi sopra ampiamente illustrati.

I giudici di appello, infatti, si limitano apoditticamente ad affermare che: "Gli altri e diversi immobili classificati B/1 del medesimo prospetto vanno invece esclusi dalla tassazione, non essendone stato adeguatamente dimostrato un utilizzo diverso da questo per il quale risulta accertato", laddove le risultanze catastali, in tema di ICI, hanno valore meramente indiziario in ordine alla sussistenza del presupposto impositivo (Cass. n. 5316 del 2019), mentre l'accertamento in fatto, a cui era tenuto il giudice del merito, riguardava la verifica in concreto della sussistenza dei presupposti per godere del regime agevolativo. Invero, i giudici di appello, pur richiamando in motivazione la giurisprudenza di questa Corte, non hanno tenuto in considerazione nessuno degli enunciati criteri (importo delle tariffe, servizi alberghieri, tipologia di utenza) né con riferimento all'immobile sub particella 48 (per il quale è stata esclusa l'esenzione), né con riferimento agli altri immobili, non essendo stato chiarito sotto quale profilo si è ritenuto che gli altri immobili potessero godere della esenzione dal pagamento dell'imposta e, soprattutto, quale accertamento, si è compiuto per ritenere che siano utilizzabili solo per lo svolgimento di attività religiosa, non essendo a tal fine sufficiente, per quanto sopra ampiamente illustrato, l'inserimento di quelli ritenuti esenti in una determinata categoria catastale.

Ne consegue che la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, per il riesame con riferimento ai motivi accolti e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il terzo motivo del ricorso principale e l'unico motivo di ricorso incidentale, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia per il riesame alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così è deciso, in Roma, il 23 maggio 2019.