

Cass. civ., sez. V, sentenza 20 maggio 2015, n. 10337

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MERONE Antonio - Presidente -

Dott. CHINDEMI Domenico - Consigliere -

Dott. SAMBITO Maria G.C. - Consigliere -

Dott. BOTTA Raffaele - rel. Consigliere -

Dott. MELONI Marina - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Comune di *****, in persona del Sindaco pro tempore,

- ricorrente -

contro

Congregazione *****

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte (Torino), Sez. 38, n. 63/38/11 del 6 giugno 2011, depositata il 29 settembre 2011, non notificata;

Udita la relazione svolta nella Pubblica Udienza del 18 febbraio 2015 dal Relatore Cons. Raffaele Botta;

Udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore Generale Dott.ssa ZENO Immacolata, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

La controversia concerne l'impugnazione di un avviso di accertamento ai fini ICI per l'anno 2004 relativamente a due immobili di proprietà della Congregazione, la quale, oltre a contestare l'atto impositivo per difetto di motivazione, reclamava il proprio diritto all'esenzione prevista dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i)*, affermando la sussistenza nella specie tanto del requisito soggettivo, per la propria qualità di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, sia del requisito oggettivo, in quanto per uno degli immobili era utilizzato in modo diretto strumentale a servizio della Comunità religiosa come "casa del custode" e l'altro era utilizzato come "casa per ferie" quale servizio ricettivo a carattere extra-alberghiero per il perseguimento di finalità sociali a carattere non commerciale.

L'ente locale nel costituirsi in giudizio contestava che l'attività di custodia potesse direttamente realizzare la destinazione del bene a finalità di religione e di culto e faceva rilevare, con riferimento all'altro immobile oggetto di accertamento, che l'attività di accoglienza era svolto dietro pagamento di una retta giornaliera non irrilevante e prescindendo dallo stato di bisogno del richiedente, sicchè si trattava di una attività connotata in concreto come "attività commerciale" (almeno "non esclusivamente").

La Commissione adita rigettava il ricorso dell'ente religioso riconoscendo il carattere oggettivamente commerciale dell'attività esercitata dal contribuente. L'appello proposto dall'ente religioso, mentre nulla deduceva in ordine all'immobile utilizzato come "casa del custode", affermava, invece, rispetto all'immobile utilizzato come "casa per ferie", che un ente religioso per presunzione iuris et de iure può perseguire accanto ad un'attività di religione e di culto anche altre attività, enumerate nella norma agevolata, ma sempre ugualmente perseguendo il medesimo fine, in quanto le predette attività "altro non sono che lo strumento per il raggiungimento di un obiettivo apostolico, volto a realizzare e manifestare in concreto il carisma dello stesso Fondatore dell'opera religiosa. La Commissione Tributaria regionale, con la sentenza in epigrafe, ha affermato che la controversia concerneva esclusivamente la situazione relativa alla "casa per ferie", accogliendo l'impugnazione, affermando che "l'ente religioso, sorretto da suore, difficilmente non conferisce alla propria attività una matrice marcatamente religiosa e che

tale attività per la "parte commerciale" era strettamente e intimamente collegata a motivazioni di ordine religioso.

Avverso tale sentenza l'ente locale ha proposto ricorso per cassazione con unico motivo. Resiste l'ente religioso con controricorso. Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso, l'ente locale denuncia, sotto il profilo della violazione di legge e del vizio di motivazione, l'affermato riconoscimento all'ente religioso dell'esenzione prevista dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i)*, contestando l'applicabilità di formulazioni (di carattere innovativo) della norma agevolativa non riferibili al tempo dell'accertamento e la mancata ricorrenza nella fattispecie della natura commerciale dell'attività svolta dal contribuente.

Il motivo è fondato. Questa Corte ha stabilito con chiarezza che:

"In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione prevista dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i)*, 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 nella *L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)*, e pertanto non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolga attività sanitaria (come è nel caso di specie), non rilevando in contrario nè la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività, nè il principio della libertà di svolgimento di attività commerciale da parte di un ente ecclesiastico - fondato, oltre che sulla *L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. a)*, anche sulla *L. 25 marzo 1985, n. 121* in tema di revisione del concordato -, nè la successiva evoluzione normativa, in quanto a) il *D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2-bis*, (aggiunto dalla *legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248*, poi modificato dalla *L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 133* ed infine sostituito dal *D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39*, convertito nella *L. 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; b) il *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 111-bis* (aggiunto dal *D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 6*), nel prevedere (comma 1) la perdita della qualifica di ente non commerciale per gli enti che esercitino prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta ad esclusione (comma 4) di quelli ecclesiastici, riflette i suoi effetti unicamente sulla qualità del soggetto utilizzatore dell'immobile, ma non sul requisito oggettivo dell'attività nello stesso esercitata" (v. anche Cass. n. 14530 del 2010).

Questa Corte ha altresì affermato che: "l'esenzione prevista dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i)*, è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo, costituito dal diretto 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 (*D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c)*, cui il citato art. 7 rinvia). La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto, verificando 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. 4502 del 2012). La prova della sussistenza del requisito oggettivo spetta al soggetto che pretende l'applicazione dell'esenzione, secondo quanto ha già riconosciuto questa Corte: "La sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a 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; sull'onere della prova gravante sul contribuente v. anche Cass. n. 27165 del 2011). In questa prospettiva la Corte ha escluso che il beneficio dell'esenzione dall'imposta spetti "in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico - come pure agli enti di istruzione e beneficenza, ai quali quelli ecclesiastici aventi fine di religione o di culto sono, ai fini tributari, equiparati *L. 25 marzo 1985, n. 121, ex art. 7 -*, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali (nella fattispecie, gestione di pensionati con pagamento di rette)".

Quanto all'immobile utilizzato come "casa del custode" la mancata specifica impugnazione sul punto da parte dell'appellante Ente religioso determina la formazione del giudicato in ordine al disconoscimento dell'esenzione affermata dal giudice di prime cure.

In ogni caso va rilevato che lo stesso Ente religioso indica (pag. 21 del controricorso) che la "casa del custode" è "servizio direttamente funzionale all'esercizio dell'attività ricettiva extralberghiera" e quindi non può che seguirne le sorti. Pertanto il ricorso deve essere accolto in quanto la sentenza impugnata si presenta in contrasto con il chiaro orientamento espresso da questa Corte di legittimità e incongruamente motivata in ordine all'esercizio in concreto dell'attività svolta nell'immobile in questione con caratteri di "non commercialità". La sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte che provvedere anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 18 febbraio 2015. Depositato in Cancelleria il 20 maggio 2015.