

Paolo Saraceno



La tassazione sugli immobili degli Enti religiosi: il contrasto fra legislazione e giurisprudenza negli ultimi anni e i riflessi sulla crisi delle opere

Trascorsi circa 10 anni dalle ormai note sentenze della Cassazione in materia di esenzione ICI per gli immobili utilizzati dagli Enti non commerciali, ed in particolare dagli Enti ecclesiastici, per lo svolgimento delle loro attività, è possibile riepilogare gli orientamenti giurisprudenziali che si sono consolidati e svolgere alcune considerazioni al riguardo.¹

Nel corso degli anni la Corte di Cassazione si è più volte pronunciata in merito all'esenzione ICI degli immobili di proprietà di Enti religiosi in cui vengono esercitate le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs 504/92, assumendo una precisa posizione che non è stata mai modificata nel tempo.

Poiché si tratta del massimo grado di giudizio della giustizia tributaria italiana, le sentenze della Corte di Cassazione rappresentano il punto di riferimento della vicenda e consentono di individuare quale sia stato l'orientamento ormai consolidato dei giudici e anche di anticipare l'esito dei giudizi in corso.

La Corte di Cassazione per le annualità antecedenti l'introduzione delle norme del 2005 e del 2006, si è ormai pronunciata su tutte le tipologie di attività svolte dagli enti non commerciali ed, in particolare, dagli Enti religiosi.

A questo punto è utile (e forse necessario) fare un bilancio su quanto è concretamente accaduto, sugli esiti dei contenziosi e su quali siano state le conseguenze per gli enti religiosi, anche allo scopo di meglio intraprendere ed orientare le azioni future.

¹ Relazione del Dott. Paolo Saraceno presentata durante il Convegno Nazionale di Studio “*Le attività apostoliche degli Enti ecclesiastici e non profit – Identità, complessità, prospettive nella luce del Magistero e della normativa, oggi*”, svoltosi a Roma, presso il Pont. Ist. Patristico Augustinianum, il 25 e 26/04/2014.

I REQUISITI PER L'ESENZIONE ICI

L'esenzione ICI è regolata dall'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/1992, che prevede l'esenzione dall'imposta:

1) quando vengono svolte le attività di seguito indicate:

- assistenziali;
- previdenziali;
- sanitarie;
- ricerca scientifica;
- didattiche;
- ricettive;
- culturali;
- ricreative e sportive;
- attività di cui all'art. 16, lettera a), Legge 20/05/1985, n. 222.

2) in presenza di due requisiti:

- soggettivo: l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale;
- oggettivo: l'attività svolta deve essere compresa tra quelle indicate nello stesso articolo.

La Corte di Cassazione, nelle proprie sentenze, ritiene che l'esenzione sia applicabile solo in presenza di un ulteriore requisito, **lo svolgimento delle attività in forma "non commerciale"**.

A tale riguardo, la nota sentenza n. 20776/2005, che viene costantemente citata nelle sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, afferma che 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 (nel caso specifico la Suprema Corte ha ritenuto che l'imposta fosse dovuta da parte di un ente privato gestore di un asilo infantile, a fronte dell'accertata carenza di prova della destinazione dell'attività scolastica a soggetti non abbienti o della destinazione dei ricavi eccedenti i costi a fini assistenziali).

In base a tale principio, la Corte di Cassazione ha escluso l'applicabilità dell'esenzione per:

- ✓ attività scolastica;
- ✓ attività ricettiva;
- ✓ attività socio-assistenziale;
- ✓ attività sanitaria;
- ✓ attività sportiva,

quando le medesime attività sono svolte in forma commerciale.

Per “attività commerciale” si intende la produzione di lucro e di reddito. La destinazione di eventuali utili nell'attività non fa venir meno il carattere commerciale e non rileva ai fini della tassazione dell'ICI (Cass. Civ., sez. Trib., sent. n. 24500 del 20/11/2009).

L'ORIENTAMENTO DELLA CASSAZIONE SULLE ATTIVITA' PREVISTE DALL'ART. 7, CO. 1, LETT. I), DEL D.LGS 504/1992

Per avere un quadro più preciso sull'argomento, è importante analizzare i comuni orientamenti delle Corti di Cassazione in merito alle singole attività contemplate dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs 504/1992.

Attività sanitaria

La giurisprudenza si è spesso espressa considerando commerciale l'attività sanitaria senza alcuna ulteriore valutazione. Infatti, la sentenza della Corte di Cassazione, sez. Tributaria, n. 2080 del 28/01/2011, afferma che «...l'esenzione ... non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolga attività sanitaria, 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...» .

Attività ricettiva

Su tale attività, la Corte di Cassazione si è sempre espressa in modo deciso, escludendo l'applicabilità dell'esenzione.

La Cass. Civ., sez. Tributaria, con la sentenza n. 16728 del 16/07/2010, ha dichiarato che: «... l'attività esercitata nella «casa di ospitalità» non è riconducibile all'«attività di religione» come definita dalla L. 222 del 1985, art. 16, lett. a), ma rientra nelle «attività diverse» quali devono considerarsi «le attività commerciali o a scopo di lucro» a norma della L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. b)».

L'attività ricettiva è sempre considerata dai giudici come attività commerciale.

“Le esenzioni di cui all'art. 7 D.Lgs. 504/1992 non competono agli Enti che svolgono attività prettamente commerciali come gestione di pensionati con pagamento rette”.

Cit. Sent. Cass. Civ. sez. V n. 23584/2011

Nella sentenza della Cassazione Civile n. 4502 del 21/03/2012 si legge: «... ha ritenuto ... fosse necessario accertare in concreto l'esclusione del carattere commerciale dell'attività, verificando che la retta pagata dagli ospiti della

struttura non costituisse un contributo inidoneo a coprire, per una parte significativa, i costi effettivi di gestione.»

L'attività ricettiva è sempre considerata commerciale dai giudici, come si evince dalla sentenza della Cassazione Civile, sezione V, n. 23584 dell'11/11/2011 in cui si legge: «Le esenzioni di cui all'art. 7 D.Lgs. 504/1992 competono agli enti i quali abbiano ad esercitare attività inerenti l'art. 16, lett. a), L. n. 222/1985 e non quelli che svolgono attività prettamente commerciali come gestione di pensionati con pagamento di rette».

Attività didattica

L'attività scolastica esercitata in forma privata e dietro pagamento di rette è considerata commerciale.

Sono numerosissime le sentenze che in tutti i gradi di giudizio hanno seguito questo orientamento.

La CTR di Milano, con la sentenza 82/33/10 del 7/06/2010, afferma: «... non può sussistere dubbio che gli immobili ... sono adibiti a scuola magistrale privata parificata e a pagamento, attività che ... richiede un'organizzazione tipica di un'attività commerciale».

Anche la Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, si è espressa sul tema.

La sentenza n. 25935/10 recita: «L'esenzione di cui all'art. 7, co. 1, lett. i) riguarda gli immobili ... destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16 lett. a) della L. 20/05/85 n. 222 ... Alle attività commerciali o a fini di lucro previste dall'art. 16 lett. b), quale quella in esame, di contro il legislatore non ha riservato un trattamento di esenzione ICI».

Attività di religione e culto

L'attività di religione e di culto, che è considerata certamente non commerciale, è esente ICI in quanto espressamente prevista dall'art. 16, lett. a), L. n. 222/1985.

Di seguito si riportano le più significative sentenze della Corte di Cassazione.

La Corte di Cassazione, Sez. Trib., n. 6316, del 23/03/2005, recita: «... l'esenzione dal tributo spetta... al palazzo vescovile, sede della diocesi, atteso che l'immobile è destinato all'esercizio del ministero proprio del vescovo diocesano e delle attività istituzionali della diocesi...».

La stessa sentenza riconosce l'esenzione ICI anche agli immobili adibiti ad abitazione dei religiosi.

La Corte di Cassazione, Sez. Trib., n. 6319, del 23/03/2005, recita: «Il fatto che il vescovo abiti nel palazzo vescovile, non trasforma in abitazione privata del vescovo l'immobile in questione, che rimane sede istituzionale del vescovo stesso, il quale vi abita proprio per l'esercizio della sua funzione e della sua missione, anche in adempimento dell'obbligo della residenza personale nella diocesi impostogli dal can. 395 c.j.c.

E' pacifico, invero, nel giudizio de quo, che l'immobile di cui si contesta l'imponibilità ai fini ICI è l'episcopio o "palazzo vescovile", e cioè la sede della diocesi e della curia vescovile in Vasto: si tratta, in altri termini, dell'immobile destinato all'esercizio del ministero proprio del vescovo diocesano (cann. 381-402 c.j.c.) e delle attività istituzionali della diocesi (in particolare attraverso la curia diocesana: cann. 469-494 c.j.c.), che sono ex lege definite attività di religione e di culto (art. 2, comma 1, L. n. 222/1985), in quanto esercizio dell'attività tipica di un ente che è parte della costituzione gerarchica della Chiesa».

La nota sentenza n. 26657, emessa il 18/12/2009 dalla Cass. Civ. Sez. V, si occupa di un immobile adibito a sede della comunità e recita: «L'immobile destinato ad abitazione della comunità religiosa composta da membri dell'ente ecclesiastico non costituisce attività commerciale poiché estranea al concetto della produzione e scambio di beni e servizi con finalità di lucro, connaturata all'esercizio del commercio in tutte le sue forme. Il primo ed essenziale scopo di un ordine religioso è la formazione di comunità in cui si esercita la vita associativa quale presupposto per la formazione religiosa, la catechesi, l'elevazione spirituale dei membri e la preghiera in comune. Ne consegue che l'immobile è adibito ad una finalità strettamente istituzionale dell'ente, considerata dalla legge come idonea a giustificare la esenzione dall'ICI. Il D.Lgs. n. 504/1992, art. 7, lett. i) prevede, a favore degli enti non commerciali di cui all'art. 87, cit. T.u.i.r. - D.P.R. n. 917/1986, tra cui è compreso il ricorrente, l'esenzione dal tributo per gli immobili adibiti ad attività "ricettive".

Tale termine indica ospitalità ed accoglienza di persone nell'immobile, le quali non necessariamente debbono essere terzi ed estranei all'ente proprietario. Esclusa una finalità di lucro o commercio, la destinazione dell'immobile alla accoglienza ed alla vita in comune dei religiosi realizza testualmente anche la ipotesi considerata. Il che ulteriormente conferma l'esenzione in parola.».

Anche la sentenza n. 26654 del 18/12/2009 emessa dalla sez. V della Cassazione Civile stabilisce che: «In tema di ICI, l'esenzione, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività di religione o di culto di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, spetta ad un ente ecclesiastico in relazione ad un immobile destinato ad abitazione di membri della propria comunità religiosa, con modalità assimilabili all'abitazione di una unità immobiliare da parte del proprietario e dei suoi familiari, comportando tale destinazione lo svolgimento di un'attività non commerciale, ma diretta alla "formazione del clero e dei religiosi", espressamente compresa nell'elencazione di cui all'art. 16, lett. a) cit. ed avente altresì le caratteristiche di attività "ricettiva", parimenti inclusa nell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) cit. e da intendersi riferita all'ospitalità ed

accoglienza di persone in genere, non necessariamente terze ed estranee all'ente proprietario.»

L'ONERE DELLA PROVA

La Sez. V della Cassazione Civile, con l'ordinanza n. 10771 del 16/05/2011, sottolinea che: «E' onere del contribuente dimostrare la sussistenza dell'esenzione di cui all'art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504».

Anche la sentenza n. 23314 del 9/11/2011 della Corte di Cassazione ribadisce che «La sussistenza del requisito oggettivo, che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare, non può essere desunta esclusivamente sulla base dei documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato ...» .

In sede di difesa, per il contribuente non è sempre agevole provare di possedere i requisiti richiesti per godere dell'esenzione dal tributo, con la conseguenza, spesso, di una pronuncia negativa degli organi giudicanti. A titolo di esempio la Commissione Tributaria Provinciale di Genova, sezione 20, con la sentenza n. 620/20/14 del 2/12/2013 dichiara: «Nel caso di specie la ricorrente si è limitata a sostenere che i locali sono in parte utilizzati per lo svolgimento dell'attività scolastica ed in parte come sede della comunità religiosa ... non ha neppure specificato in quali degli immobili si svolgono tali attività, e soprattutto non ha prodotto alcuna certificazione in merito alla eventuale residenza di religiose».

IRRETROATTIVITA' DELLE NORME DEL 2005 e 2006

Il D.L. 203/2005, all'articolo 7, comma 2 bis, stabilisce che l'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse.

Il successivo D.L. 248/2006, all'articolo 39, sostituendo quanto riportato dal D.L. 203/2005, ha stabilito che l'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale.

La Corte di Cassazione ritiene che le norme sopra indicate non abbiano una portata interpretativa, ma innovativa; di conseguenza, la stessa Corte, con le sentenze n. 14530 del 16/06/2010, n. 20727 del 6/10/2010 e n. 5871 del 13/03/2014, ribadisce che le norme del 2005 e 2006 non possono essere applicate retroattivamente.

La recente sentenza n. 116/2/13 del 15/11/2013 emessa dalla sezione 2 della CTP di Lucca presieduta da un magistrato della Corte di Cassazione, ha confermato l'orientamento che considera "innovativo" il carattere della norma del 2006.

Infatti, in merito alla natura non esclusivamente commerciale di un'attività, dichiara: «La legge non determina quali caratteristiche debba possedere un'attività (tra quelle indicate alla lettera i) dell'art. 7 D.Lgs. 504/1992)

per non avere «esclusivamente natura commerciale», così come indica ai fini dell'esenzione ICI, art. 7, comma 2 bis del D.L. 203/2005, come sostituito dall'art. 39, comma 1, del D.L. 223/2006. La «non

esclusività» della natura commerciale di un'attività non può farsi discendere dalle caratteristiche del soggetto che l'attività compie, perché da tale ipotesi deriverebbero inammissibili disparità di carico fiscale tra contribuenti che esercitano servizi (pubblici) ad eguale contenuto, con evidenti alterazioni della libera concorrenza.».

La commissione, quindi, non ha tenuto in alcuna considerazione la circolare ministeriale 2/2009, che si proponeva di definire con chiarezza i requisiti necessari per considerare un'attività "non esclusivamente commerciale".

Per l'applicabilità dell'esenzione non rileva il classamento catastale dell'immobile, ma il suo reale utilizzo di fatto.

IRRILEVANZA DEL CLASSAMENTO CATASTALE AI FINI DELL'APPLICABILITA' DELL'ESENZIONE

È importante sottolineare che il classamento di un immobile non è fattore discriminante per godere o meno dell'esenzione ICI; in altre parole, ciò che conta è il reale utilizzo dell'immobile e non la categoria catastale attribuita al bene stesso.

La Cass. Civile Sez. V del 17/09/2010 n. 19731 (conformi CTR Lombardia 28/12/2012 n. 176 e CTR Liguria 19/09/2012 n. 95) dichiara: «In tema di imposta comunale sugli

immobili, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma primo, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili utilizzati direttamente dai soggetti indicati dalla norma che siano di fatto destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a) della legge 20 maggio 1985, n. 222, spetta anche se l'effettiva utilizzazione, di cui il contribuente ha comunque l'onere di fornire la prova, sia in contrasto con la destinazione catastale, doendosi dare prevalenza alla situazione di fatto rispetto all'accatastamento del bene».

LIMITE DEL DIRITTO ALL'ESENZIONE PER IL SOLO SVOLGIMENTO DELLE ATTIVITA' INDICATE NELL'ART. 16, LETT. A, DELLA L. 222/1985

La Cassazione Civile, sezione V, con la sentenza n. 25935 del 21/12/2010 (conformi: Cass. Civ. Sez. V del 5/03/2004 n. 4573, Cass. Civ. Sez. V dell'8/03/2004 n. 4645, Cass. Civ. Sez. V del 12/05/2010 n. 612987, Cass. Civ. Sez. V del 16/07/2010 n. 16728), in merito alle attività previste dall'articolo 16 della L. 222/1985, recita: «Nell'introdurre l'imposta comunale sugli immobili, il legislatore ha voluto che queste attività di carattere religioso, o, in ogni caso, strettamente connesse a quelle propriamente religiose (ndr.: art. 16, lett. a), fruiscano dello stesso trattamento di favore previsto per le altre attività, culturali, assistenziali, ecc., indicate al Decreto Legislativo n. 504, articolo 7, lettera i). Alle attività commerciali o a fini di lucro, previste dall'articolo 16, alla lettera b), quale quella in esame, di contro, il legislatore fiscale non ha riservato un trattamento di esenzione ai fini dell'ICI).»

CONCLUSIONI

La giurisprudenza, ormai consolidata della Corte di Cassazione, non sembra lasciare spazi al riconoscimento dell'esenzione ICI per gli immobili dove sono condotte le «opere» degli enti ecclesiastici.

Sebbene, spesso, le Commissioni Tributarie di primo e di secondo grado abbiano riconosciuto l'applicabilità dell'esenzione alle medesime attività, la Suprema Corte ha sempre cassato tali sentenze richiamando le proprie precedenti decisioni.

Purtroppo, i contenziosi vinti sono, per la maggior parte, quelli mai iniziati.

Poiché tale orientamento è perfettamente chiaro per i contenziosi relativi agli accertamenti precedenti all'anno 2005, sarà molto importante verificare quale atteggiamento assumerà la Corte di Cassazione per gli accertamenti successivi, soprattutto in merito all'applicabilità della citata Circ. 2/2009.

Ciò premesso, è chiaro che le decisioni della giustizia tributaria hanno estremamente ristretto i margini di applicazione dell'esenzione ICI rispetto all'orientamento del periodo 1992 – 2004, anche contro la posizione prevalente della dottrina.

Le conseguenze per gli Enti religiosi

L'enorme contenzioso generatosi a seguito degli accertamenti ICI nei confronti degli Enti religiosi ha comportato pesanti conseguenze.

In attesa di conoscere l'esito dei contenziosi, gli enti non hanno modificato il proprio comportamento ai fini ICI. Conseguentemente, gli accertamenti si sono estesi alle annualità successive, fatto che ha aumentato il rischio di futuri rilevanti esborsi per imposte, sanzioni ed interessi.

Gli importi richiesti all'esito dei contenziosi sono, quasi sempre, proibitivi e mettono a rischio lo stesso mantenimento della proprietà degli immobili ai quali è riferita l'imposta.

Tutto ciò rende necessaria un'attenta valutazione dei contenziosi in termini di costi/benefici.

La risposta gestionale

Alla luce degli orientamenti giurisprudenziali illustrati, la sola risposta possibile per la soluzione del problema sembra essere quella gestionale.

Solo gestioni economicamente sane possono, infatti, consentire il pagamento dell'imposta e creare margini di sostenibilità delle opere.

Ciò è particolarmente necessario con riferimento alle nuove imposte (IMU, TASI, TARI) che gravano sugli immobili e che si aggiungono ai già pesantissimi oneri di manutenzione e gestione.