



***L'esenzione ICI/IMU degli Enti Ecclesiastici nell'interpretazione della Corte di Cassazione
(Cass. Ord. 19 settembre 2019 n.23368)***

Nota Introduttiva

Al fine di seguire il processo interpretativo delle norme in materia di esenzione dal pagamento dell'ICI/IMU sugli immobili appartenenti agli Enti Religiosi, pubblichiamo la seguente Ordinanza della Suprema Corte. Si tratta di un provvedimento che interviene su una vicenda iniziata nel 2007 e che, dopo 12 anni, non vede ancora la sua conclusione essendo stata ulteriormente rinviata ad altro giudice per la definizione della controversia alla luce delle osservazioni del Supremo Giudice di legittimità. Il periodo in osservazione attraversa anche il Decreto Monti, del dicembre 2012, che a sua volta fu emesso dopo un pronunciamento della Commissione Europea a proposito della legittimità di benefici concessi dallo Stato per alcune attività svolte da enti non commerciali, ivi compresa l'attività di scuola paritaria.

L'Ordinanza, collegandosi agli Orientamenti della Normativa Europea in materia di attività economica, ribadisce alcuni principi-cardine:

- 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;**
- la dimensione economica di un'attività non può in alcun modo arrecare pregiudizi al <mercato> creando situazioni di disparità di trattamento tra i diversi operatori, anche in materia fiscale;
- vanno considerate irrilevanti ai fini tributari le finalità solidaristiche che connotano le attività ricettive religiose;
- sulla base della riforma concordataria del 1985 e la conseguente ripartizione delle attività della Chiesa tra **attività di religione e di culto e attività diverse da quelle di religione e di culto**, alle prime viene riconosciuto un trattamento agevolativo di esonero dalle imposte ICI/IMU, mentre le altre sono assoggettate alle imposte comuni, salvo che non siano gestite con carattere di non commercialità e al di fuori di qualsiasi finalità lucrativa;
- la novità del provvedimento di seguito pubblicato consiste nel fatto che la Suprema Corte sembra esigere che al di là delle definizioni catastali di destinazione e dell'effettivo utilizzo a scopo commerciale, si debba anche (qui la novità) dimostrare le ragioni

dell'esenzione e "soprattutto, quale accertamento si è compiuto per ritenere che siano utilizzati per lo svolgimento di attività religiosa", vale a dire che o si dimostra che gli immobili si utilizzano per finalità religiose, e quali, oppure si devono presumere assoggettabili alle imposte IMU. Si inverte quindi il metodo: fino ad oggi occorreva dimostrare il diretto rapporto tra attività commerciale e la parte immobiliare ad essa adibita, e sulla quale pagare le imposte; oggi sembra quasi volersi prospettare un altro principio: tutti gli immobili sono assoggettati all'imposta, tranne quelli concretamente adibiti ad attività di religiose e di culto. Non è difficile immaginare cosa potrebbe accadere per grandi edifici religiosi/monastici utilizzati da un numero esiguo di persone. Non ci vuole molto a intravedere un atteggiamento tecnicamente restrittivo della interpretazione sulle norme agevolative di trattamento delle attività e dei beni della Chiesa.

P.F.C.

ORDINANZA

avverso la sentenza n. 3644/2015 della
COMM.TRIB. REG. di ROMA, depositata il 22/06/2015;

RITENUTO CHE:

La Provincia Italiana della Società impugnava innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma un avviso di accertamento per ICI, anno di imposta 2007, relativamente a beni immobili siti in Roma alla via, ritenendo di avere diritto all'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992. L'adita Commissione, con sentenza n. 6114/22/14, accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo dovuto il pagamento dell'imposta **solo per una superficie di mq. 450**, con riferimento all'immobile allibrato in catasto alla particella 48, foglio 489, ove la Provincia svolgeva **attività di casa per ferie**.

La sentenza veniva appellata dal Comune di Roma, e la Provincia Italiana spiegava appello incidentale. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 3644/09/15, respingeva l'appello principale di Roma Capitale e l'appello incidentale della contribuente, stabilendo che nella specie era stata fornita la prova dello svolgimento dell'attività ricettizia *solo in una piccola parte del complesso immobiliare*, confermando quindi la decisione della CTP che aveva limitato la superficie tassabile ai fini ICI a mq. 450, pertanto, **dichiarando esente tutti gli altri immobili perché utilizzati per lo svolgimento dell'attività religiosa ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett.i) del d.lgs. n. 504 del 1992**. Avverso la pronuncia ha proposto ricorso principale per cassazione la Provincia Italiana svolgendo quattro motivi, illustrati con

memorie. Roma capitale si è difesa con controricorso, proponendo anche ricorso incidentale, affidato a due motivi.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di ricorso principale la Provincia Italiana 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 italiana 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 Provincia Italianadenuncia 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.// *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" /...../. 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*

3.

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.....

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

6. Con il primo motivo di ricorso incidentale Roma Capitale censura la sentenza impugnata denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, in relazione all'art. 360 comma 1, n.3, c.p.c., atteso che la CTR sarebbe incorsa in una erronea interpretazione e applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992, tenuto conto che pur riconoscendo che all'interno degli immobili si svolgessero attività ulteriori e diverse da quelle di cui all'art. 7, comma 1, lett. e) del d.lgs. n. 504 del 1992, *dotate di evidenti fini di lucro*, avrebbe dovuto ritenere non applicabile l'esenzione richiesta dall'ente religioso. Si lamenta che i giudici di appello, *una volta verificata la sussistenza nella fattispecie di elementi inequivocabilmente provanti la commerciabilità dell'attività alberghiera esercitata negli immobili oggetto di accertamento*, e non avendo controparte fornito adeguata prova della concreta destinazione degli immobili in questione, avrebbe dovuto ritenere legittima la pretesa avanzata dall'Amministrazione.

7. Con il secondo 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 sarebbe incorsa in palese violazione di legge, laddove avrebbe ritenuto corretta la statuizione della Commissione Tributaria Provinciale di ***limitare il pagamento dell'ICI ad una porzione dell'immobile de quo***, ritenendo che la contribuente avesse fornito la prova dello svolgimento dell'attività ricettizia solo in una piccola parte del complesso immobiliare, allegando sia le planimetrie che le relative autorizzazioni del Comune in merito. Nella fattispecie, invece, *la contribuente si sarebbe limitata a provare di avere svolto*

un'attività commerciale su una parte degli immobili, ma relativamente alle restanti parti non avrebbe fornito sufficiente prova per dimostrare la concreta destinazione degli immobili. A tale fine, non basterebbe certamente la produzione di planimetrie e documenti attestanti la formale destinazione, atteso che, *secondo l'indirizzo espresso dalla giurisprudenza, è l'effettiva destinazione degli immobili a determinare l'applicabilità dell'esenzione.*

8. Il terzo motivo di ricorso principale ed il primo e secondo 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 Provincia Italiana) **in relazione alla parte di immobile utilizzato a struttura recettiva (mq 450) ed all'applicazione dell'esenzione alla rimanente parte di mq. 9000, (ricorso incidentale proposto da Roma Capitale)**, lamentandosi sotto vari profili il vizio motivazione della sentenza impugnata. Provincia Italianadenuncia, altresì, che il giudice di appello avrebbe omesso di dare atto in motivazione degli argomenti di prova prospettati nel corso del giudizio che farebbero posticipare l'inizio dell'attività di casa per ferie dopo il completamento dei lavori di ristrutturazione, ossia dal 2011.

9. **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.

9.1. 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 "concretamente se l'attività cui l'immobile è destinato, se pure rientrando fra quelle 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**.

9.2. 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, ancorchè 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).

9.3. 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, deve tenersi conto della decisione della *Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012*, secondo cui tale disposizione, nelle sue formulazioni succedutesi nel tempo, concretizza un aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, sicchè ***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.*

Pertanto, **vanno 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).

10.

11. 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, ed omettendo ogni riferimento valutativo alla circostanza di fatto, allegata da parte contribuente e di cui si fa riferimento nella sentenza impugnata nella ricostruzione del processo, che l'attività ricettiva sarebbe iniziata nel 2011, a seguito di lavori di ristrutturazione.

Inoltre, nessuno degli enunciati criteri è stato tenuto in considerazione dal giudice di appello (importo delle tariffe, servizi alberghieri, tipologia di utenza), **non essendo stato chiarito sotto quale profilo si è ritenuto che gli altri immobili dall'estensione di circa 9.000 mq. potessero godere della esenzione dal pagamento dell'imposta e, soprattutto, quale accertamento si è compiuto per ritenere che siano utilizzati per lo svolgimento di attività religiosa.**

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.

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