



Orientamenti giurisprudenziali della Corte di cassazione in materia di IMU degli enti ecclesiastici – (Roma, 20/4/2024)

Ringrazio per questo invito Padre Francesco Ciccimarra che continua ad investire sulla mia expertise, probabilmente incautamente, in materia di IMU ed in materia tributaria.

Qualche premessa va fatta prima di affrontare tecnicamente il tema sulla giurisprudenza della Corte di Cassazione. Innanzitutto nessuno si aspetti uniformità di orientamenti. Ciò dipende innanzitutto dai numeri che sono alquanto preoccupanti. Dalla relazione del Primo Presidente in occasione della cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario 2024 è emerso che nel settore civile le pendenze sono complessivamente quasi 95.000 di cui oltre il 44% dinanzi alla sezione tributaria, che, non a caso, annovera tra le sue fila 40 componenti contro i 20 componenti in media in forze alle altre sezioni civili.

La Sezione Tributaria ha 41.884 pendenze che si sono già ridotte rispetto a quelle dell'anno precedente, che erano 47.000, così come si sono abbassati i tempi di definizione, che si aggirano intorno ai mille giorni, con sessanta giorni di guadagno rispetto al gennaio del 2022 e quasi dieci mesi rispetto al 2019. Quindi la situazione, che resta disagiata, sta comunque in qualche modo migliorando.

Se la giurisprudenza è a volte ondivaga, ciò si deve anche al fatto che l'Ufficio del Massimario, che vanta al suo interno 67 magistrati, investe le energie sui settori civili e penali tradizionali più che su quello tributario, per cui vengono di solito massimate di regola le sole sentenze direttamente segnalate dai collegi della sezione tributaria.

Una seconda premessa importante concerne, per così dire, un'occasione mancata. Esistono degli splendidi principi costituzionali, che ben possono riguardare la materia dell'IMU, cui faceva cenno anche Sua Eminenza Parolin, che tuttavia non vengono in qualche modo contemplati nelle sentenze. Manca spesso in queste ultime una lettura finalistica, una lettura costituzionale o una lettura delle norme con gli occhiali della Costituzione, letture queste che porterebbero anche a soluzioni un po' più tranquillizzanti dal punto di vista degli Enti ecclesiastici. Mi riferisco all'articolo 3 Cost., il principio di uguaglianza, all'articolo 53 Cost., per cui tutti devono contribuire alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, ma soprattutto all'articolo 20 Cost., che recita che il carattere ecclesiastico ed il fine della religione o di culto di un'associazione o istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative né di speciali gravami fiscali. Trattasi chiaramente di un articolo che l'assemblea costituente volle per arginare l'ideologia marxista dell'epoca nel campo dei rapporti con la Chiesa, nel tentativo di mettere a riparo le istituzioni ecclesiastiche.

Tale principio di non discriminazione, tuttavia, potrebbe essere anche letto in positivo, come un'apertura, a certe condizioni chiaramente regolamentate dalla legge, a dei benefici, a delle esenzioni in ragione della qualità e della finalità delle attività che vengono svolte, che sono attività ovviamente di tutto rispetto in quanto legate allo sviluppo ed all'affermazione del Cattolicesimo.

Nel contempo risulta trascurato in giurisprudenza anche il quadro generale sovranazionale, in cui un ruolo di primo piano riveste l'articolo 117 del Trattato di funzionamento dell'Unione Europea, che disciplina gli aiuti di Stato, tema questo sensibilissimo in tempi di attuazione del P.N.R.R. Gli aiuti di Stato sono possibili a condizione che non turbino le regole di mercato, sicché anche per l'esenzione dell'IMU questa norma sovranazionale potrebbe costituire una chiave di lettura attraverso la quale interpretare le norme.

Queste ultime, poi, e vengo alla terza premessa, ruotano attorno ad un decreto ministeriale, il DM 200/2012, già poc'anzi ricordato dal Vice ministro Leo, al quale il decreto legislativo n. 504/1992 rimette la parte decisiva sul se o non applicare l'esenzione.

Il punto debole è che trattasi di un decreto che, come tale, potrebbe essere da un momento all'altro revocato tacitamente, implicitamente o anche esplicitamente, da un altro decreto ministeriale, con una decisione promanante da un solo Ministro e senza nemmeno bisogno di concertazione.

E, pur tuttavia, in tale fonte normativa si annida la chiave fondamentale di lettura, visto che esso disciplina il concetto di “**modalità non commerciali**”, con cui gli Enti ecclesiastici devono esercitare le loro attività, a margine di quello contestualmente definito dalla Commissione europea nel dicembre del 2012.

La Commissione puntava sulla mancanza di scopo di lucro, sulla presenza di scopi solidaristici e sulla rinuncia a porsi in concorrenza con altri operatori di mercato, laddove invece il decreto ministeriale punta su aspetti, che a questo punto possiamo definire non diversi ma complementari, quali il divieto di distribuire gli utili ad amministratori, soci e lavoratori, l'obbligo di reinvestire gli utili nello sviluppo delle attività funzionali e poi anche l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente in caso di scioglimento ad altro ente non commerciale che eserciti la stessa attività.

Fatte queste premesse, è tempo di scorrere i principali orientamenti della Cassazione. Granitica è la giurisprudenza sul fatto che, quando la Chiesa eserciti un'attività *iure privatorum*, quest'ultima non possa essere chiaramente soggetta ad esenzione (Cass. n. 4836/2021).

Sull'attività recettiva la giurisprudenza ricalca il decreto ministeriale, richiedendo che, per parlarsi

di esenzione, l'attività alberghiera non debba essere rivolta ad un pubblico indifferenziato e, quindi, debba essere a vantaggio di predefinite categorie (quali gli alunni di istituti scolastici, gli iscritti al catechismo, gli appartenenti alla parrocchia), ci sia discontinuità temporale nell'apertura, cioè non si tratti di un'apertura che chiaramente duri tutto l'anno (Cass. n. 22223/2019).

Il decreto ministeriale invece richiede *un elemento in più*, cioè che i costi per accedere all'albergo siano inferiori alla metà dei costi medi richiesti dagli alberghi dello stesso ambito territoriale, tuttavia non chiarendo cosa debba intendersi per "stesso ambito territoriale" (parliamo di Provincia, di Regione o parliamo di caratteristiche geomorfologiche simili, come per esempio gli alberghi che affacciano sul mare, gli alberghi collinari, gli alberghi di località sciistiche?).

Questo non è stabilito sicché si apre chiaramente un varco alle interpretazioni giurisprudenziali, che tuttavia non si soffermano su questo aspetto, mentre si soffermano sul concetto di "corrispettivo simbolico". Al riguardo, Cass., n. 27821/2023 finalmente ne dà una definizione, statuendo che è tale il corrispettivo caratterizzato da un ricavo irrisorio, marginale, del tutto residuale rispetto alla natura della prestazione e tale da non potersi porre in relazione con il servizio reso.

Eccessivamente e drammaticamente rigida è la giurisprudenza della Corte di Cassazione, invece, sulla scuola. Ed invero la sentenza n. 34311 del 2022 equipara il pagamento della retta all'esercizio dell'attività con modalità commerciali, sicché la previsione del pagamento di qualsiasi retta comporta la perdita del diritto all'esenzione. La retta scolastica costituisce un indice rivelatore della modalità commerciali anche se la retta è modesta, *sicché risulta sconfessato, se non addirittura ignorato, il decreto annuale del MIUR sul costo medio per studente, superato il quale ovviamente scatta l'obbligo del pagamento dell'IMU*.

Non va meglio per l'aspetto sanitario dove la giurisprudenza (v. Cass. n. 32765/2022) è ferma nel dire che, quando l'immobile è di proprietà ecclesiastica e lì si esercita l'attività sanitaria, indipendentemente dall'aggancio o meno al Servizio sanitario nazionale, scatta il pagamento dell'IMU.

Però ovviamente dobbiamo dare anche qualche buona notizia e chiudere questi brevi cenni con un sorriso. Ci sono degli aspetti sui quali la Cassazione riconosce maggiore apertura. Uno è quello che ricordava il Vice Ministro Leo sull'utilizzazione indiretta: la Corte (v. sent. n. 17100/2023) ha rotto un po' gli indugi, affermando che, se tra il concessionario ed il cedente della gestione dell'attività si sia instaurato un rapporto gratuito, anche il cessionario della gestione può usufruire dell'esenzione IMU. Prima, invece, la Cassazione era rigida nel ritenere che, laddove ci fosse una cessione, il cessionario dovesse sempre pagare l'IMU anche in regime appunto di utilizzazione indiretta.

Alle cappelle private pure si è detto che c'è possibilità di esenzione dove si esercita l'attività di catechesi (Cass., n. 26217/2021) così come quando si tratta di beni della Chiesa di interesse culturale, purché ovviamente sia intervenuta la dichiarazione di interesse culturale da parte della Soprintendenza (Cass., n. 16818/2021).

Luci ed ombre, dunque, e dubbi, tanti, per il giudice tributario, arbitro perplesso diviso tra le esigenze contrapposte degli Enti e quelle dei Comuni. La soluzione per uscire dal problema sicuramente potrebbe rinvenirsi in una riforma legislativa che soppianti il decreto ministeriale puntando su una legge chiara con forza ed efficacia superiori a quella di un mero atto governativo nonché in una giurisprudenza più orientata all'applicazione dei valori già scritti in Costituzione e ad una lettura pienamente costituzionale dei fenomeni in esame.