

Civile Ord. Sez. 5 Num. 17888 Anno 2024

Presidente: PAOLITTO LIBERATO

Relatore: DELL'ORFANO ANTONELLA

Data pubblicazione: 28/06/2024



ORDINANZA

sul ricorso 30346-2022 proposto da:

M.T. S.P.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocato GIUSEPPE GALLENCA giusta procura allegata al ricorso e con domicilio digitale eletto presso il suo indirizzo di posta elettronica certificata;

-ricorrente-

contro

SEMINARIO ARCIVESCOVILE COSENTINO, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dagli Avvocati LUIGI EZRA DI NARDO, FRANCESCO FALCONE e GIUSEPPE FALCONE giusta

procura speciale estesa in calce al controricorso e con domicilio digitale eletto presso il loro indirizzo di posta elettronica certificata;

-controricorrente-

avverso la sentenza n. 2892/2022 della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO della CALABRIA, depositata il 29/9/2022;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 15/3/2024 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO.

RILEVATO CHE

M.T. S.p.A. (di seguito la Società), in qualità di concessionaria per l'esazione delle entrate patrimoniali del Comune di Rende, propone ricorso, affidato ad unico motivo, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria aveva respinto l'appello della Società avverso la sentenza n. 807/2022 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza in accoglimento del ricorso proposto dal Seminario Arcivescovile Cosentino avverso avviso di accertamento IMU 2014;

l'ente religioso resiste con controricorso;

entrambe le parti hanno da ultimo depositato memoria difensiva

CONSIDERATO CHE

1.1. con unico motivo la Società denuncia, in rubrica, «violazione di legge con riferimento all'art. 360 n. 3 cpc in relazione all'art. 9, comma 8, DL n. 23/2011 e agli artt. 342 c.p.c., 115 c.p.c. e 2697 c.c.» e lamenta che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado abbia erroneamente affermato che ricorressero i presupposti per l'esenzione IMU, relativa agli immobili destinati all'attività di culto, affermando «la sussistenza dei requisiti oggettivi deducendoli dalla mera qualifica soggettiva del contribuente, senza indicare ... alcun elemento di fatto relativo al concreto utilizzo dei beni nel 2014 ...(e senza)... indica...(re)... gli elementi di prova da cui desume(re)... il concreto utilizzo degli immobili nel periodo interessato» sulla scorta unicamente «di una destinazione futura evidenziata in sede di donazione dal donante»;

1.2. la doglianza è fondata;

1.3. si controverte, nel caso in esame, dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 in tema di ICI, applicabile anche all'imposta IMU per l'anno 2014, oggetto di causa, in virtù del rinvio operato dall'art. 9, comma 8, del d.lgs. n. 23 del 2011, in combinato disposto con l'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, conv. con modif. dalla l. n. 214 del 2011;

1.4. tale esenzione, nella versione modificata ad opera dell'art. 91 bis del d.l. n. 1 del 2012, conv. dalla l. n. 27 del 12 opera per «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222»;

1.5. come è evidente, si è in presenza di una norma che, prevedendo una agevolazione fiscale, ha natura speciale e derogatoria della norma generale che istituisce l'obbligo tributario e perciò, essendo di stretta interpretazione, non può essere applicata al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate, stante il divieto non solo di applicazione analogica, ma anche di interpretazione estensiva, in conformità a quanto stabilito dall'art. 14 preleggi (cfr. con riferimento ad altra fattispecie, ma sempre in materia di ICI, Cass. n. 15407 del 2017 ed innumerevoli altre);

1.6. l'esenzione in oggetto muove dal concorso di un presupposto soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente (art. 87, ora 73, co.1) lett. c) Tuir), e di un presupposto oggettivo dato dallo svolgimento nell'immobile, secondo modalità non commerciali, di una delle attività indicate dall'art. 7 co. 1° lett. i) in esame (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222);

1.7. come innumerevoli volte affermato da questa Corte, una lettura dell'evoluzione normativa in materia - indotta dalla decisione della

Commissione UE 2013/286 - impone di escludere che possa riconoscersi l'esenzione allorquando quest'ultima, venendo ad incidere su un settore produttivo operante alle condizioni di mercato, finisca con l'alterare le regole della libera concorrenza mediante la pratica configurazione di un vero e proprio aiuto di Stato, come tale inammissibile ex art. 107, paragrafo 1 TUE, sicché solo l'attività svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico rende compatibile, quanto a requisito obiettivo, l'esenzione in parola (altrimenti disapplicabile dal giudice nazionale) con il diritto UE (cfr. Cass. nn.13970/2016; 4066/2019; 6795/2020; 18831/2020; 28578/2020; 15364/2022 e molte altre);

1.8. ciò sul presupposto che né il requisito soggettivo (natura non commerciale dell'ente) né quello oggettivo (natura dell'attività svolta) – per quanto necessari – possono essere sufficienti ad escludere l'incidenza delle modalità di concreto svolgimento dell'attività sulle condizioni di libero mercato, nel senso indicato;

1.9. infatti, anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè, offrire beni o servizi sul mercato, mentre la finalità sociale dell'attività svolta non è di per sé incompatibile con il suo carattere anche economico-produttivo, la cui esclusione vuole appunto che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico;

1.10. convergente è la casistica giurisprudenziale di legittimità nella specifica materia dell'imponibilità Ici-Imu di immobili destinati da enti ecclesiastici e religiosi a ricettività, essendosi così affermato che «in tema di ICI, il requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - costituito dallo svolgimento esclusivo nell'immobile (nella specie, casa per ferie di proprietà di ente ecclesiastico) di attività di natura ricettiva senza le modalità di un'attività commerciale - va accertato in concreto, con onere probatorio a carico del contribuente, e dunque verificando, secondo la disciplina dei complessi ricettivi complementari a carattere turistico-sociale e le disposizioni regionali sulla ricettività complementare o secondaria, l'accessibilità limitata della struttura, che non deve essere rivolta ad un pubblico indifferenziato ma ai soli destinatari delle attività istituzionali

(alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti a catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni, ecc.), nonché la discontinuità nell'apertura, in quanto l'attività ricettiva non può essere svolta per l'intero anno solare» (cfr. Cass. n. 19072/2019); e, inoltre, che «in materia di ICI, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, come modificato dall'art. 39 del d.l. n. 223 del 2006, conv. in l. n. 248 del 2006, presuppone l'esistenza sia di un requisito soggettivo, costituito dalla natura non commerciale dell'ente, sia di un requisito oggettivo, ovvero che l'attività svolta nell'immobile rientri tra quelle previste dal medesimo art. 7, non assumendo rilevanza la successiva destinazione degli utili al perseguimento di fini sociali o religiose, che non fa venire meno il carattere commerciale dell'attività (In applicazione del principio, la S.C. ha escluso che l'attività recettiva svolta da un istituto religioso, attraverso una casa per ferie, dia diritto ad un'esenzione dall'ICI, ove non sia offerta gratuitamente o ad un prezzo simbolico)» (cfr. Cass. n. 7415/2019; v. anche Cass .n. 17300/2021);

1.11. resta fermo che, pur mantenendo l'ente impositore veste di attore in senso sostanziale, è onere del contribuente fornire la prova in giudizio dei presupposti dell'esenzione invocata, ponendosi quest'ultima quale fatto impeditivo della pretesa di prelievo, e di ciò si è fatta applicazione anche nella specifica materia qui trattata, essendosi infatti affermato che «il contribuente 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» (cfr. Cass. n. 6711/2015 ed altre);

1.12. è stato quindi precisato che per assolvere alla prova della concreta attività svolta dal soggetto che intenda beneficiare dell'esenzione ex art. 7, che deve essere fornita in concreto dallo stesso soggetto, non è sufficiente il richiamo allo statuto o a certificazioni di carattere generale, atteso 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 rientrante tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale (cfr. Cass. n. 5485 del 29/02/2008; Cass. n. 20776 del 26/10/2005);

1.13. poste tali premesse, nella concretezza del caso il giudice d'appello ha ritenuto che spettasse al Seminario la richiesta esenzione sulla scorta dei seguenti rilievi: «Per quanto attiene gli immobili di cui all'avviso impugnato, occorre evidenziare che, in realtà, trattasi di unica struttura adibita a seminario arcivescovile, all'interno della quale sussistono diversi locali abiti ad aule per studio e dormitorio, mensa, biblioteca, sala convegni, quindi, totalmente esenti dalla imposta IMU, atteso che destinati tutti all'esercizio del culto e alla cura per le anime, alla formazione del clero e all'educazione cristiana, per cui sussistono tutti gli elementi soggettivi ed oggettivi stabiliti dalla richiamata normativa e regolamento comunale, e come tali esenti dall'imposta IMU, erroneamente applicato con l'impugnato accertamento. D'altra parte, con riferimento alla effettiva destinazione dell'intera struttura, non vi può essere alcun dubbio, atteso che è lo stesso Ente Comunale a darne la prova allorché, nell'atto di donazione dell'area su cui sorge il seminario, ne ha stabilito la futura destinazione, per come analiticamente descritta e richiamata nelle controdeduzioni dell'appellato "i beni in oggetto sono destinati all'attività di culto e sono costituiti dal seminario diocesano, casa del clero e Palacultura con annesse aree di pertinenza"»;

1.14. la verifica eseguita dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado circa il presupposto per l'esenzione *de qua* in ordine all'effettivo utilizzo, in modo esclusivo, nel periodo d'imposta in contestazione, degli immobili per una delle attività esenti, non risulta quindi corretta in quanto è stata condotta esclusivamente sulla base di riscontri documentali attestanti *a priori* il tipo di attività cui l'immobile è destinato;

1.15. siffatto accertamento nel caso di specie manca del tutto avendo il Giudice di merito ritenuto sufficiente la previsione contenuta nell'atto di donazione al Seminario dell'immobile in oggetto;

2. il ricorso va dunque accolto nei termini di cui in motivazione, assorbita ogni altra questione, con conseguente cassazione dell'impugnata

sentenza e rinvio per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria in diversa composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, cui demanda di pronunciare anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da