

Civile Sent. Sez. 5 Num. 13574 Anno 2017

Presidente: BOTTA RAFFAELE

Relatore: BOTTA RAFFAELE

Data pubblicazione: 30/05/2017

**SENTENZA**

183  
2017

sul ricorso iscritto al n. 1060/2015 R.G. proposto da Roma Capitale (già Comune di Roma), in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via del Tempio di Giove 21, presso gli avv.ti Domenico Rossi e Antonio Ciavarella dell'Avvocatura Capitolina, che la rappresentano e difendono giusta delega a margine del ricorso;

– *ricorrente* –

contro

Congregazione Suore Ancelle dell'Amore Misericordioso, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, piazza delle Cinque Giornate 2, presso l'avv. Massimo Merlini, che la rappresenta e difende giusta delego in calce al controricorso e ricorso incidentale;

– *controricorrente e ricorrente incidentale* –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Roma), Sez. 21, n. 281/21/13 del 24 settembre 2013, depositata il 14 novembre 2013, non notificata.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 9 maggio 2017 dal Presidente Raffaele Botta;

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Riccardo Fuzio, che ha concluso chiedendo che sia accolto il ricorso principale, rigettato il ricorso incidentale.

Udito l'avv. Massimo Merlini per la parte controricorrente e ricorrente incidentale.

### **FATTI DI CAUSA**

La controversia concerne l'impugnazione di un avviso di accertamento ICI per l'anno 2002, con il quale il Comune di Roma aveva contestato l'omesso versamento del tributo riguardo ad unità immobiliari di proprietà dell'Istituto religioso adibite ad attività didattica di scuola materna ed elementare e a casa per ferie, rispetto alle quali la Congregazione reclamava il diritto all'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), d.lgs. n. 504 del 1992.

La Commissione adita accoglieva il ricorso e la decisione era confermata in appello con la sentenza in epigrafe, avverso la quale l'ente locale propone ricorso per cassazione con unico motivo.

L'Istituto religioso resiste con controricorso, proponendo con lo stesso atto ricorso incidentale con due motivi.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con l'unico motivo del ricorso principale l'ente locale lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504 del 1992 avendo il giudice di merito riconosciuto spettante l'esenzione reclamata nonostante mancasse nella fattispecie la condizione inerente al c.d. "requisito oggettivo", non avendo l'Istituto religioso dimostrato che le attività didattiche e ricettive esercitate nelle unità immobiliari in questione fossero svolte esclusivamente con modalità non commerciali.

2. Il motivo è fondato: la sentenza impugnata appare coerente con i principi affermati in materia dalla giurisprudenza di questa Corte, ribaditi anche nell'identica controversia tra le stesse parti relativamente all'ICI per l'anno 2003, decisa dalla Sesta sezione civile

R  
B

della Corte con ordinanza n. 19030 del 2016 della quale il Collegio condivide la soluzione e la motivazione.

3. In entrambi i casi l'accertamento contestato è relativo ad una annualità – il 2002 nella fattispecie in esame, il 2003 quello oggetto di esame nella controversia decisa con la citata ordinanza n. 19039 del 2016 – per la quale trova applicazione il testo originario dell'art. 7, comma 1, lett. *i*), d.lgs. n. 504 del 1992, il quale dispone l'esenzione dall'imposta per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 (ora 73), comma 1, lettera *e*) del TUIR (d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni), destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive nonché dell'attività definite di religione e di culto di cui all'art. 16, lettera *a*), legge 20 maggio 1985, n. 222, con riferimento cioè alle attività che siano dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, alla educazione cristiana.

4. Sicché deve escludersi nel caso l'applicabilità delle modifiche – riconosciute dalla giurisprudenza di questa Corte come aventi carattere innovativo (cfr., tra le altre, Cass. nn. 14530 del 2010 e 14795 del 2015) – introdotte, dapprima, dall'art. 7, comma 2 *bis*, d.l. n. 203 del 2005, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 2005, che aveva esteso l'esenzione prevista per le attività sopraindicate a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse, e poi dall'art. 39, d.l. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 2006, che, sostituendo il succitato comma 2 *bis* dell'art. 7, ha stabilito che l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lettera *i*), d.lgs. n. 504 del 1992 si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale.

5. Alla luce di siffatte considerazioni, nel caso di specie l'esenzione di cui si discute può trovare applicazione a condizione che sia dimostrato, incombendo il relativo onere probatorio all'Istituto

R3

religioso contribuente, che le attività esercitate nell'immobile in oggetto – ricettiva come la casa per ferie (cfr. sul punto Cass. n. 4645 del 2004) ovvero didattica (come la scuola materna ed elementare: cfr. Cass. n. 20776 del 2005) – fossero svolte con modalità non commerciali.

6. Tali conclusioni sono state ribadite dalla successiva giurisprudenza di questa Corte (tra cui, in particolare, Cass., n. 14225 e 14226 del 2015, con specifico riferimento ad attività di gestione di scuola paritaria svolta da Istituto religioso; Cass. n. 5041 del 2015, in relazione a struttura ricettiva non alberghiera, come appunto la casa per ferie).

7. In buona sostanza la Corte ha costantemente ribadito il principio secondo cui: «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).

8. La prova della sussistenza del requisito oggettivo spetta al soggetto che pretende l'applicazione dell'esenzione, precisandosi 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» (Cass.

n. 5485 del 2008; sull'onere della prova gravante sul contribuente v. anche Cass. n. 27165 del 2011).

9. Nel caso di specie un rigoroso e circostanziato accertamento sulla sussistenza dei predetti requisiti manca del tutto, risolvendosi la sentenza impugnata in una affermazione di carattere apodittico priva di una congrua illustrazione motivazionale della decisione adottata.

10. Particolare attenzione avrebbe richiesto la circostanza che nel caso di specie ci si trovi di fronte all'esercizio di attività per le quali l'Istituto religioso riscuote dei corrispettivi, situazione che costituisce un forte indizio di svolgimento dell'attività con modalità commerciali e, quindi, esige una speciale prudenza nella valutazione in concreto dei modi di esercizio dell'attività: tenendo conto, per quanto stabilito con la più volte richiamata ordinanza n. 19030 del 2016, che non assume rilievo ai fini dell'esenzione che gli introiti delle rette scolastiche fossero destinati a coprire i costi del personale laico occupato nella scuola a fianco di quello religioso e che l'importo delle rette sociali riscosse per l'ospitalità nella casa per ferie fossero (eventualmente) più basse rispetto ai prezzi di mercato (senza che risulti una specifica significatività di questa differenza e la sussistenza di altre condizioni che escludano una fattispecie di alterazione della concorrenza o selezionino, e ciò vale anche per l'attività scolastica, l'accesso alla struttura).

11. L'accoglimento del ricorso principale, impone la valutazione del ricorso incidentale il cui primo motivo – violazione e/o errata applicazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), d.lgs. n. 504 del 1992 e dell'art. 7, comma 2 *bis*, d.l. n. 203 del 2005 (anche come riformulato dall'art. 39, d.l. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 2006) nonché dell'art. 3, legge n. 212 del 2000, dell'art. 11, disp. prel. cod. civ. e conseguente vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ. – resta assorbito dalle considerazioni svolte in ordine alle ragioni per l'accoglimento della censura della parte ricorrente principale.

12. Con il secondo motivo, se tale può esso definirsi non essendo specificamente articolato come tale, l'Istituto religioso reclama la inapplicabilità delle sanzioni alla luce di quanto disposto dagli artt. 6, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 e 8, d.lgs. n. 546 del 1992 per la situazione di incertezza normativa che sussisterebbe nella fattispecie.

13. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza in quanto non è specificato (né ne è riportato il contenuto) quale sia l'atto con il quale nel pregresso giudizio di merito sia stata proposta la domanda di disapplicazione delle sanzioni che è formulata in questa sede. Questa Corte ha in proposito stabilito che: «In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme fiscali, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni, anche in sede di legittimità, per errore sulla norma tributaria, in caso di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della stessa, solo in presenza di una domanda del contribuente formulata nei modi e nei termini processuali appropriati, che non può essere proposta per la prima volta nel giudizio di appello o nel giudizio di legittimità» (Cass. n. 14402 del 2016; nello stesso senso v. Cass. n. 24060 del 2014).

14. Pertanto deve essere accolto il ricorso principale, dichiarato il ricorso incidentale in parte assorbito, in parte inammissibile; la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

#### **P.Q.M.**

Accoglie il ricorso principale, dichiarato il ricorso incidentale in parte assorbito, in parte inammissibile, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma il 9/05/2017

  
Il Presidente  
Il Vice Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA