Ordinanza del 02/02/2021 n. 2235 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RILEVATO

che:

"Roma Capitale" ricorre per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Roma il 13 settembre 2016 n. 5188/03/2016, non notificata, la quale, in controversia su impugnazione di tre avvisi di accertamento per l'I.C.I. relativa agli anni 2007, 2008 e 2009 in relazione a fabbricati con diversa destinazione (casa di cura privata, casa per ferie e scuola privata), ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti della " (XXXXX)" avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma il 7 luglio 2015 n. 15311/39/2015, con pronuncia di non luogo a provvedere sulle spese giudiziali. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure sul presupposto che, nonostante l'insussistenza del requisito oggettivo per riconoscere alla contribuente l'esenzione dall'I.C.I. ai sensi del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, si potesse, comunque, escludere l'applicazione delle sanzioni amministrative in ragione dell'oggettiva incertezza sull'interpretazione della norma agevolativa. La " (XXXXX)" si e' costituita con controricorso.

CONSIDERATO

che:

Con unico motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 7 e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 8, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente escluso nonostante il diniego dell'esenzione prevista dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i - l'applicazione delle sanzioni amministrative in relazione all'omessa dichiarazione ai fini dell'I.C.I. per gli anni 2007, 2008 e 2009 di immobile adibito ad attivita' estranee ai compiti istituzionali dell'ente ecclesiastico (in particolare, per concessione in locazione a terzi).

Ritenuto che:

1. Il motivo e' fondato.

1.1 Il tema dell'esenzione prevista dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, e' stato recentemente affrontato da questa Corte con argomentazioni che,

per ragioni di economia processuale, si ritiene di dover qui richiamare e ribadire per esteso, nelle parti coerenti con il thema decidendum, posto che se ne condivide integralmente l'impostazione (vedansi, in motivazione: Cass., Sez. 5, 27 giugno 2019, n. 17256; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6795).

1.2 Secondo il richiamato orientamento, il Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, nel testo vigente dall'1 gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'I.C.I. per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al T.U.I.R., articolo 87, comma 1, lettera c), approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attivita' assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive".

Tale disposizione e' stata, in seguito, integrata e modificata dal Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203, articolo 7, comma 2-bis, convertito, con modificazioni, nella L. 2 dicembre 2005, n. 281, che aveva esteso l'esenzione alle attivita' indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse. Un'ulteriore modifica e' intervenuta con il Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, articolo 39, convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248, che, sostituendo al Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203, citato articolo 7, il comma 2-bis, convertito, con modificazioni, nella L. 2 dicembre 2005, n. 281, ha stabilito che l'esenzione disposta dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, si intende applicabile alle attivita' indicate nella medesima lettera "che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Le modifiche legislative suddette non si applicano retroattivamente, trattandosi di disposizioni che hanno carattere innovativo e non interpretativo (Cass., Sez. 5", 16 giugno 2010, n. 14530; Cass., Sez. 5, 15 luglio 2015, n. 14795). Occorre precisare, inoltre, che le condizioni dell'esenzione sono cumulative, nel senso che e' richiesta la coesistenza, sia del requisito soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo in forza del quale l'attivita' svolta nell'immobile deve rientrare tra quelle previste dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i; deve trattarsi, in particolare, di immobili destinati direttamente ed esclusivamente allo svolgimento di determinate attivita', 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 (Cass., Sez. 5, 8 luglio 2016, n. 13966). Con riguardo alla verifica del requisito oggettivo e', pertanto, irrilevante, la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi; tale elemento, costituendo una fase successiva, non fa, infatti, venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attivita' (Cass., Sez. 5, 20 novembre 2009, n. 24500).

Sotto il profilo della distribuzione degli oneri probatori e' stato affermato, ed e' un principio del tutto condiviso da questo collegio, che "il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attivita' cui l'immobile e' destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalita' di un'attivita' commerciale" (Cass., Sez. 5", 2 aprile 2015, n. 6711).

Sul diverso versante della compatibilita' della norma in esame con il diritto unitario, da tempo si e' affermato un orientamento di legittimita' secondo cui deve tenersi conto della Dec. della

Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012. Sul punto, questa Corte ha verificato se il Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, in tema di esenzione I.C.I., nelle sue diverse formulazioni succedutesi nel tempo, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione Europea, in particolare con l'articolo 107, paragrafo 1, Trattato, secondo il quale: "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".

E' stato, poi, precisato che anche un ente senza fine di lucro puo' svolgere attivita' economica, cioe' offrire beni o servizi sul mercato. La finalita' sociale dell'attivita' svolta non e', dunque, di per se' sufficiente ad escluderne la classificazione in termini di attivita' economica. Per escludere la natura economica dell'attivita' e' necessario che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico. Da tali rilievi consegue l'irrilevanza delle argomentazioni sulle finalita' solidaristiche che connotano le attivita' svolte dalla parte contribuente Ne' puo' tenersi conto della circolare emessa dalla Direzione Federalismo Fiscale presso il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze il 26 gennaio 2009 n. 2/F, nella parte esplicativa dei criteri utili per stabilire quando le attivita' di cui al Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, debbano essere considerate di natura "non esclusivamente commerciale".

La Commissione dell'Unione Europea ha ritenuto, infatti, che l'applicazione dei criteri di cui alla citata circolare non vale ad escludere la natura economica delle attivita' interessate ed ha concluso nel senso che l'esenzione di cui al Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, costituisce aiuto di Stato. In quella ipotesi, tuttavia, non e' stato ritenuto possibile ordinare il recupero delle somme.

Tale ultimo aspetto e' stato di recente affrontato e risolto dalla sentenza resa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16 P - C-623/16 P, C624/16. E' stato chiarito, infatti, che l'ordine di recupero di un aiuto illegale e' la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalita' e che diversamente si farebbero perdurare gli effetti anticoncorrenziali della misura. In questo senso e' stato precisato che le decisioni della Commissione dell'Unione Europea volte ad autorizzare o vietare un regime nazionale hanno portata generale.

Se ne e' concluso, quindi, dando seguito al piu' recente orientamento della giurisprudenza di legittimita' (Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2019, n. 4066), che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, e' compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attivita' non economica nei termini sopra precisati: quando l'attivita' sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico.

Per quanto riguarda il profilo soggettivo dei presupposti dell'agevolazione, che pure rileva nel caso in esame, va ricordato che, secondo un indirizzo giurisprudenziale che si e' venuto affermando nella giurisprudenza della Corte, l'esenzione spetta non soltanto se l'immobile e'

direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se l'immobile, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attivita' meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente (Cass., Sez. 5, 18 dicembre 2015, n. 25508; Cass., Sez. 5, 30 settembre 2019, n. 24308).

Viceversa, si e' esclusa l'esenzione nel caso di "utilizzo indiretto" attraverso un diverso soggetto giuridico, ancorche' anch'esso senza finalita' di lucro, allorquando non venga accertata l'esistenza di un rapporto di stretta strumentalita' nella realizzazione dei suddetti compiti, che autorizzi a ritenere una compenetrazione tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima "architettura strutturale" (Cass., Sez. 6, 23 luglio 2019, n. 19773).

Parimenti, l'esenzione non compete quando il bene venga utilizzato per attivita' di carattere privato, come avviene, in linea di massima, in tutti i casi in cui il godimento del bene stesso sia concesso a terzi verso il pagamento di un canone (Cass., Sez. 5, 9 gennaio 2004, n. 142; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2005, n. 8054; Cass., Sez. 5, 23 maggio 2005, n. 10827; Cass., Sez. 5, 24 ottobre 2005, n. 20577; Cass., Sez. 5", 11 giugno 2010, n. 14094; Cass., Sez. 5", 30 dicembre 2011, n. 30731; Cass., Sez. 5", 17 luglio 2015, n. 15025; Cass., Sez. 5", 20 maggio 2016, n. 10483), ancorche' di importo tenue o modesto, non essendone escluso il carattere economico dell'attivita' svolta (Cass., Sez. 6", 14 maggio 2020, n. 8964).

1.3 Posto in siffatti termini il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento, occorre ora esaminare la questione dell'esenzione dalle sanzioni amministrative.

Come e' noto, il Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 8, dispone che il giudice tributario "(...) dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione e' giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce", mentre la L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10, comma 3, prevede che l'irrogazione delle sanzioni e' esclusa "quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria".

Per costante orientamento di questa Corte, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilita' amministrativa tributaria, alla stregua della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10, comma 3, e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 8, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non gia' ad un generico contribuente, ne' a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, ne' all'amministrazione finanziaria, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui e' attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione" (ex plurimis: Cass., Sez. 6, 11 febbraio 2013, n. 3254; Cass., Sez. 5, 22 febbraio 2013, n. 4522; Cass., Sez. 5, 23 novembre 2016, n. 23845; Cass., Sez. 5, 4 maggio 2018, n. 10662; Cass., Sez. 5, 1 febbraio 2019, n. 3108).

Ne consegue che le disposizioni richiamate non possono trovare applicazione in una fattispecie in cui l'orientamento giurisprudenziale e' stato pressoche' univoco e conforme (Cass., Sez. 5, 4

maggio 2018, n. 10662).

Un importante arresto di questa Corte ha meglio delineato la sfera operativa dell'esimente, precisando che l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilita', abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. L'essenza del fenomeno "incertezza normativa oggettiva" si puo' rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficolta' d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficolta' di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficolta' di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorieta'; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte Costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente (in termini: Cass., Sez. 5, 23 marzo 2012, n. 4685).

Dunque, e' pacifico che l'incertezza normativa de qua e' ravvisabile anche in assenza di precedenti specifici della giurisprudenza di legittimita' all'epoca dei fatti contestati (Cass., Sez. 5, 1 marzo 2013, n. 5207 e n. 5210; Sez. 6, 4 giugno 2013, n. 14080).

1.4 Nel caso di specie, dopo le innovazioni introdotte dal Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203, articolo 7, comma 2-bis, convertito, con modificazioni, nella Legge 2 dicembre 2005, n. 281, e dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, articolo 39, convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248, e' vero che una pronuncia di questa Corte sull'applicabilita' dell'esenzione prevista dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, agli immobili concessi in locazione a terzi era intervenuta soltanto nell'anno 2010 (Cass., Sez. 5, 11 giugno 2010, n. 14094).

Tuttavia, per quanto si rilevi che, nei considerati periodi d'imposta (anni 2007, 2008 e 2009), non si era ancora ben delineata un'esegesi netta, chiara ed univoca sulla portata del testo novellato del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera i, non puo' negarsi che la concessione in locazione degli immobili a terzi (peraltro, con la destinazione ad uso non abitativo) costituisca una modalita' di utilizzo intrinsecamente commerciale, per la quale non si puo' delineare incertezza - anche per una persona di media cultura e non in possesso di cognizioni specialistiche - sulla inesistenza di una diretta connessione (se non sul piano economico, fornendo i mezzi indispensabili per l'autofinanziamento) con le finalita' religiose dell'ente ecclesiastico.

Pertanto, a prescindere dall'ammontare del canone percepito, l'utilizzazione a titolo di locazione da parte di un soggetto diverso da quello a cui spetta l'esenzione, esclude in radice, la destinazione del bene ai compiti istituzionali di quest'ultimo.

1.5 Su tali premesse, si puo' concludere che la sentenza impugnata ha fatto malgoverno del principio enunciato, ravvisando la sussistenza di un'ipotesi sintomatica di incertezza normativa oggettiva idonea a giustificare l'esclusione delle sanzioni amministrative, laddove, invece, non vi era alcun dubbio sull'interpretazione della disposizione tributaria nel senso del diniego dell'agevolazione per gli enti ecclesiastici che utilizzino i propri immobili per scopi diversi dalle finalita' istituzionali mediante la concessione in locazione a terzi.

2. Pertanto, stante la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso puo' essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa puo' essere decisa nel merito, ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., comma 1, u.p., con pronuncia di rigetto del ricorso originario della contribuente.

3. L'andamento della causa nelle fasi di merito e l'insussistenza di specifici precedenti sulla questione controversa giustificano la compensazione delle spese dei giudizi di merito. Viceversa, le spese del giudizio di legittimita' seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito; condanna la controricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimita' in favore dell'amministrazione comunale, che liquida nella somma complessiva di Euro 4.000,00 per compensi, oltre spese forfettarie ed altri accessori di legge.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza