Sentenza del 30/09/2019 n. 24275 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Fondazione CEUR - Centro Europeo Università e Ricerca - impugnava due avvisi di accertamento ICI, relativi agli anni di imposta 2006 e 2007, dell'importo di Euro 14.018,89, oltre sanzioni ed interessi, eccependo la prescrizione della pretesa fiscale ed assumendo di usufruire della esenzione ICI ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 7, comma 1, lett. i), in quanto ente non commerciale ai sensi della L. n. 165 del 1990, ex art. 8, comma 3, quale gestore di un collegio universitario denominato (XXXXX). La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con sentenza n. 407 del 2013, rigettava il ricorso, ritenendo insussistente il requisito oggettivo ai fini dell'esenzione dall'ICI, per la natura commerciale dell'attività svolta, in quanto la tariffa minima mensile applicata per un alloggio era di quasi 1/3 superiore ai canoni medi di mercato applicati nel medesimo periodo. La contribuente proponeva appello, che veniva accolto dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 245/11/2015, la quale rilevava il carattere non esclusivamente commerciale dell'attività svolta dalla Fondazione, dovendo trovare applicazione nella fattispecie del D.L. n. 223 del 2006, art. 39, convertito con L. n. 248 del 2006. Il Comune di Milano ricorre per cassazione, svolgendo un unico motivo. Fondazione CEUR si è costituita con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, articolato in più censure, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i); del D.L. n. 203 del 2005, art. 7, comma 2 bis, come riformulato dal D.L. n. 223 del 2006, art. 39, comma 1, convertito con modif. in L. n. 248 del 2006; dell'art. 115 c.p.c. e dei principi in materia di onere della prova nel giudizio tributario, nonchè omesso esame di documenti del giudizio oggetto di discussione tra le parti, relativi alle tariffe per locazioni e per servizi applicati dalla CEUR, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

Parte ricorrente lamenta che la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale, che ha ritenuto sussistente il presupposto oggettivo per l'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), per il solo fatto che: "..nessun dubbio può esservi in ordine al fatto che l'attività del CEUR non avesse esclusivamente natura commerciale", è illegittima e difforme dal costante orientamento della giurisprudenza di legittimità.

Il requisito oggettivo, quale presupposto dell'esenzione, non può ritenersi sussistente in base alle sole finalità programmatiche dell'ente, dovendo essere accertato in concreto, verificando se

l'attività cui l'immobile è destinato, se pure rientrante fra quelle esenti, non sia svolta in concreto secondo le modalità di un'attività commerciale. Si argomenta che i giudici di appello avrebbero omesso totalmente di valutare gli elementi probatori forniti dal Comune di Milano, avverso i quali Fondazione CEUR avrebbe opposto solo argomentazioni inconferenti e generiche, essendo stato dimostrato che la stessa praticava prezzi piena-menti superiori a quelli di mercato per offrire le proprie prestazioni ricettive. I giudici di appello avrebbero erroneamente ritenuto di escludere il requisito della commercialità sulla base dello scopo statutario della Fondazione, senza considerare che lo svolgimento di un'attività culturale o didattica non consentirebbe di per sè solo di sostenere che le modalità di esercizio dell'attività medesima siano sottratte alla logica commerciale.

1.1. Vanno preliminarmente disattese le eccezioni di inammissibilità del motivo proposte nel controricorso da Fondazione CEUR, per infondatezza. Questa Corte ha, in più occasioni, precisato che è ammissibile il ricorso per cassazione il quale cumuli in un unico motivo censure di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, purchè lo stesso evidenzi specificatamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass. n. 24493 del 2018; Cass. n. 9793 del 2013). Nella specie, lo sviluppo illustrativo del motivo consente agevolamente di comprendere la prospettazione delle censure con riferimento ai profili riguardanti la violazione di legge ed il vizio di motivazione, tra loro non sovrapponibili.

1.2. La controversia concerne la fattispecie di esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), applicabile ad una struttura che viene utilizzata da Fondazione CEUR (Centro Europeo Università e Ricerca) come "residenza universitaria". 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, nonchè delle attività di cui alla L. 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 TUIR, comma 1, lett. c) (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 rientrante 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.

1.3. Il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2 bis, aggiunto dalla L. di conversione 2 dicembre 2005, n. 248, poi modificato dalla L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 133 e infine sostituito dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39, conv. nella L. 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 agli anni 2006 e 2007.

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, con riferimento agli immobili di proprietà degli enti religiosi, 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 L. n. 248 del 2005 (nella fattispecie, 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). I principi enunciati sono estensibili anche a fattispecie, come quella in esame, in cui l'immobile viene utilizzato come "collegio universitario".

1.4. 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 cit. (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 (in quanto attività rivolta all'alloggio degli studenti), 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 al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), deve tenersi conto della decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, secondo cui tale disposizione, nelle sue formulazione, 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 il Trattato, art. 107, par. 1, 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. La Commissione precisa che, secondo la giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (tra le altre causa C-41/90, Hofner (Raccolta 1991 - pag. 1 - 1979, punto 21; causa C224/94, FFSA e altri (Raccolta 1995, pg. 1-4013); causa C 49/07, Motoe (Raccolta 2008, pag. I - 4863, punti 27 e 28). La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività.

Ha, quindi, osservato che 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 del Trattato, art. 107, par. 1. 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, poichè anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato. Tenendo conto di siffatti rilievi, vanno pertanto considerate irrilevanti ai fini tributari le finalità solidaristiche che connotano le attività ricettive della Fondazione CEUR, posto che tale elemento non basta da solo ad escluderne la natura economica, essendo necessario verificare se l'attività ricettiva è rivolta ad un pubblico indifferenziato o, invece, a categorie predefinite di utenti e che il servizio non sia offerto per l'intero anno solare e, soprattutto, quali sono i prezzi applicati, posto che il fornitore di servizi è 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).

1.5. La Commissione Tributaria Regionale, invece, non ha compiuto l'accertamento che si richiedeva, dovendosi rilevare nella motivazione della sentenza impugnata la totale assenza di attività e valutazione istruttoria concernente la specifica destinazione e funzione degli immobili adibiti a "collegio universitario", in tutti gli aspetti nei quali si articola l'attività di soggiorno, di vitto e di alloggio. Nemmeno risulta che il giudice regionale abbia preso posizione in ordine al fatto che nel collegio si svolgesse un'attività prettamente residenziale o di tipo alberghiero, analizzando il servizio offerto e, quindi, omettendo ogni riferimento valutativo alla circostanza di fatto, allegata da parte contribuente, che le modalità del servizio offerto fossero assimilabili ad una locazione, con tariffe di importo superiore, in alcuni casi, a quelle offerte dal mercato. Nessuno dei criteri enunciati dalla giurisprudenza sopra illustrata è stato tenuto in considerazione dal giudice di appello (importo delle tariffe, servizi alberghieri, tipologia di utenza), sicchè le affermazioni circa l'esclusione della natura commerciale dell'attività svolta da CEUR ("posto che nessun dubbio può esservi in ordine al fatto che l'attività del CEUR non avesse

esclusivamente natura commerciale") appaiono apodittiche, atteso che nessun accertamento in fatto si è compiuto ai fini della valutazione della sussistenza della agevolazione.

2. Da siffatti rilievi consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lombardia, in diversa composizione, per il riesame sulla base dei principi espressi, e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia per riesame alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 4 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza