Sentenza del 07/12/2022 n. 36028 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 2384/03/2014, depositata il 24 novembre 2014, la Commissione tributaria regionale della Puglia ha accolto, per quanto di ragione, l'appello proposto dalla Regione Puglia, ed ha rigettato quello spiegato in via incidentale dal Comune di Bari, così pronunciando in parziale riforma della decisione di prime cure che, riuniti i giudizi, aveva accolto le impugnazioni di cinque avvisi di accertamento, - emessi per il recupero a tassazione dell'ICI dovuta dalla contribuente per gli anni dal 2006 al 2010, - in relazione ad un'area edificabile e limitatamente all'annualità 2006.

1.1 - A fondamento del decisum, il giudice del gravame ha rilevato che:

- destituito di fondamento rimaneva il motivo di appello col quale era stata riproposta l'eccezione di difetto di motivazione degli avvisi di accertamento in quanto: a) - gli atti impugnati esponevano "sia pure in modo succinto, tutti gli elementi necessari per una chiara comprensione delle contestazioni mosse e della conseguente imposizione; in particolare.... l'indicazione degli immobili tassati, identificati dalla ubicazione e dagli estremi catastali, del loro valore e quindi della base imponibile, dell'aliquota applicata, dell'imposta accertata, della sanzione irrogata, dell'importo totale da pagare, oltrechè il richiamo delle disposizioni legislative e regolamentari di riferimento"; b) - l'insussistenza della fattispecie di esenzione dal tributo non doveva ascriversi al contenuto motivazionale necessario degli avvisi di accertamento venendo, piuttosto, in considerazione situazioni giuridiche soggettive della cui concreta dimostrazione era gravato lo stesso contribuente;

- in relazione ai due immobili che formavano (ancora) oggetto di tassazione, - in esito alla rettifica, esercitata in autotutela dal Comune di Bari, con riferimento ad altre quattro unità immobiliari escluse dalla tassazione perchè adibite "ad uso istituzionale" - andava, per converso, accolto il motivo di gravame che involgeva l'insussistenza del presupposto impositivo con esclusivo riferimento ad un'area fabbricabile conseguita dalla Regione Puglia dietro "permuta con altro Ente pubblico";

- difatti, veniva così in considerazione un'area "sita in (---) (fg. (---), part. (---))... acquisita dalla Regione Puglia... al preciso fine di costruirvi la nuova sede e gli uffici del Consiglio regionale e di essa Giunta", finalità, questa, che emergeva dalla documentazione prodotta (Deliberazioni di Giunta regionale di determinazione degli "obiettivi e indirizzi operativi per la realizzazione dell'opera", di approvazione del progetto definitivo e del progetto esecutivo) e che era stata perseguita con "la realizzazione della sede del Consiglio regionale, rilevabile dalla documentazione fotografica allegata all'atto di appello"; laddove la disposizione di cui al D.Lgs.

n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a), andava interpretata nel senso che nella nozione di "immobili" dovevano includersi (anche) le "aree fabbricabili che siano esclusivamente adibit(e) a finalità istituzionali";

- lo stesso motivo di appello andava, invece, disatteso con riferimento al fabbricato sito "al (---) (fg. (---), part. (---)), adibito a collegio universitario e quindi gestito dalla Agenzia per il diritto allo studio (Adisu)", posto che l'unità immobiliare in questione risultava: a) - utilizzata, - piuttosto che direttamente dalla Regione, - dall'Adisu, ente dotato di autonoma personalità giuridica e con "propri organi deliberativi, esecutivi e di controllo,... personale proprio posto alle dirette dipendenze"; b) - destinata allo svolgimento di attività " almeno in parte di tipo economico commerciale", con "gestione di proventi dell'attività costituiti dalle rette pagate dagli studenti che alloggiano nella struttura";

- a riguardo di detta unità immobiliare, pertanto, non ricorrevano le fattispecie esentative di cui all'art. 7, cit., lett. a) e i), nè l'agevolazione prevista dello stesso D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8, in quanto la (ivi) prevista riduzione di imposta (del 50%) "non risulta richiesta al Comune nei tempi e nei modi dovuti e la esecuzione di detti lavori non risulta comprovata neanche in sede contenziosa".

2. - Il Comune di Bari ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di cinque motivi; la Regione Puglia resiste con controricorso ove ha articolato cinque motivi di ricorso incidentale cui il Comune di Bari resiste, a sua volta, con controricorso.

Le parti hanno depositate memorie ed il Procuratore Generale ha concluso nei termini in epigrafe trascritti.

Motivi della decisione

1. -Il ricorso principale espone i seguenti motivi:

1.1 - col primo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, art. 5, comma 6, e art. 7, comma 1, lett. a), in relazione all'art. 14 preleggi, sull'assunto che la disposizione di favore delineata dall'art. 7, comma 1, lett. a), cit., - in quanto tale di stretta interpretazione, - implica l'utilizzazione diretta ed immeditata dell'unità immobiliare destinata ad una finalità istituzionale dell'Ente, così che deve ritenersi suscettibile di applicazione (solo) in esito alla "ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato" l'immobile (art. 2, comma 1, lett. a) e art. 5, comma 6, cit.) e, per converso, inapplicabile all'area edificabile che, in quanto tale, non è suscettibile di una siffatta utilizzazione, in quanto "utilizzata a scopo edificatorio di un fabbricato";

1.2 - il secondo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, reca la riproposizione della censura di violazione di legge già esposta nel primo motivo di ricorso, ed in relazione alle medesime disposizioni normative (ivi) indicate, con riferimento (questa volta) anche alla disciplina della certificazione di ultimazione dei lavori pubblici (D.P.R. n. 554 del 1999, art. 172; D.P.R. n. 207 del 2010, art. 199), disciplina della quale, si assume, il giudice del gravame

avrebbe dovuto tener conto nel qualificare la fattispecie esentativa in relazione ai suoi presupposti (implicanti utilizzazione diretta ed immediata dell'immobile);

1.3 - col terzo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, c.p.c., il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a), e dell'art. 2697 c.c., deducendo, in sintesi, che il giudice del gravame non aveva considerato che l'onere della prova, gravante sul contribuente, nella fattispecie involgeva i presupposti della reclamata agevolazione e, così, il riscontro di una utilizzazione diretta dell'immobile secondo la sua effettiva destinazione ad un'attività istituzionale dell'Ente, destinazione che deve essere connotata dal concreto svolgimento delle attività e che, pertanto, non può essere desunta dal (mero) riscontro documentale;

1.4 - il quarto motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, espone la denuncia di omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, assumendo il ricorrente che, con motivazione apparente, il giudice del gravame aveva definito la lite contestata in punto di sussistenza dei presupposti giustificativi della reclamata esenzione (utilizzazione diretta ed immediata dell'immobile per una finalità istituzionale dell'Ente), con ciò senza dar conto degli elementi posti a fondamento del decisum e, nello specifico, dei criteri di interpretazione della prodotta documentazione fotografica "posto che allo stato il cantiere per l'edificazione del fabbricato è ancora in corso";

1.5 - il quinto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, reca anch'esso la denuncia di omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, con riferimento "alla sussistenza del presupposto soggettivo di imposta per l'area fabbricabile per l'annualità ICI 2006", sull'assunto che, - a fronte del rilievo svolto dal giudice di prime cure in ordine all'acquisizione dell'area edificabile "alla fine dell'anno 2006" e della prodotta documentazione, dalla quale poteva (diversamente) desumersi che detta area aveva formato oggetto di un contratto di permuta concluso il 10 dicembre 2004, - la statuizione di rigetto dell'appello incidentale, da esso esponente spiegato avverso la decisione di prime cure, aveva tenuto in non cale la prodotta documentazione, - che, nemmeno contestata da controparte, per l'appunto smentiva l'accertamento svolto dalla Commissione tributaria provinciale (quanto al momento dell'acquisizione dell'area in questione), - e aveva risolto il gravame sulla base di una motivazione apparente.

Il Comune di Bari, da ultimo, deduce che la questione relativa all'acquisizione dell'area edificabile (sin dall'anno 2004) era rimasta incontestata, tra le parti, - come poteva, del resto, desumersi dalla stessa gravata sentenza, - così che, - censurata la statuizione di rigetto resa dal giudice del gravame quanto allo spiegato appello incidentale, - la relativa questione era suscettibile di decisione nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, non implicando nuovi accertamenti di fatto.

2. - Il ricorso incidentale della Regione Puglia è, a sua volta, articolato sui seguenti motivi:

2.1 - col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la Regione Puglia denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla L. n. 212 del 2000, art. 7, ed alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162, sull'assunto che, diversamente da quanto rilevato dal

giudice del gravame, gli avvisi di accertamento illegittimamente avevano omesso di esporre un'adeguata motivazione con riferimento sia alle ragioni fondanti il disconoscimento delle esenzioni nella fattispecie suscettibili di applicazione, - e correlate alla destinazione d'uso di aree edificabili, esplicitata negli stessi atti impugnati, oltrechè al possesso di un fabbricato, adibito alle attività (quale Collegio Universitario) dell'Agenzia Regionale per il diritto allo studio, - sia ai criteri di determinazione del valore venale delle aree edificabili; laddove solo in sede giudiziale, con una inammissibile integrazione motivazionale degli avvisi di accertamento, controparte aveva dato conto delle ragioni che (in tesi) ostavano al riconoscimento delle esenzioni;

2.2 - il secondo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a), ed alla L.R. Puglia, 27 giugno 2007, n. 18, artt. 7 e 15;

- deduce, in sintesi, la ricorrente che, - venendo in considerazione un complesso immobiliare (Collegio Universitario) di proprietà della Regione ma assegnato ad un Ente strumentale (l'Agenzia per il diritto allo studio universitario di Puglia), con vincolo di destinazione (L. n. 18 del 2007, cit., artt. 7 e 15) in quanto bene funzionale all'assolvimento delle finalità istituzionali proprie della Regione stessa, nell'ambito della tutela del diritto all'istruzione universitaria ed all'alta formazione, malamente il giudice del gravame aveva ritenuto insussistenti i presupposti della fattispecie esentativa di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), cit., posto che, - esclusa la configurabilità di un ente commerciale alla stessa stregua della disciplina positiva dei mezzi finanziari dell'Ente, nel cui contesto i "proventi riscossi dagli utenti per l'accesso ai servizi" occupano l'ultimo posto (L. n. 18, cit., art. 31), e si risolvono nel versamento di "somme assai contenute (nella specie 50 Euro mensili)", la natura di Ente strumentale dell'Agenzia, - sulla quale la Regione esercita un controllo analogo a quello che esercitata sui propri organi, - ed il suo inserimento nell'apparato organizzativo della Regione rendevano esplicita la ricorrenza di quei presupposti stessi, in relazione alla destinazione del bene ai compiti istituzionali di essa esponente;

2.3 - col terzo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), ed alla L.R. Puglia, 27 giugno 2007, n. 18, artt. 7 e 15 deducendo, in sintesi, che erroneamente il giudice del gravame aveva escluso la ricorrenza (anche) dei presupposti della fattispecie di esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), cit., considerato che:

- erano stati valorizzati indici significativi dell'autonomia organizzativa dell'Ente che non rivestivano alcuna rilevanza rispetto alla fattispecie in contestazione;

- diversamente rilevanti avrebbero dovuto ritenersi: - la natura di ente pubblico non economico, strumentale della Regione, dell'Agenzia quale Ente non commerciale; - la destinazione dell'unità immobiliare tassata ad attività di natura didattica e ricettiva; - lo svolgimento di dette attività con modalità non commerciali, così come reso esplicito dalla positiva individuazione dei mezzi finanziari dell'Ente, costituiti in via prioritaria da "erogazioni contributive di natura pubblica" e nel cui contesto i "proventi riscossi dagli utenti per l'accesso ai servizi" occupano l'ultimo posto (L. n. 18 del 2007, cit., art. 31), e si risolvono nel versamento di "somme assai contenute (nella specie 50 Euro mensili)";

2.4 - il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, reca la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione degli artt. 115 e 112 c.p.c., assumendo la ricorrente che, - a fronte del motivo di appello che esponeva, con riferimento all'immobile destinato a Collegio universitario, la ricorrenza del diritto alla dimidiazione dell'imposta in ragione della sua inutilizzazione per realizzazione di lavori di ristrutturazione, - il giudice del gravame non aveva considerato che detta allegazione era rimasta del tutto incontestata, così che nemmeno si sarebbe potuto rilevare l'omesso svolgimento del procedimento (su domanda) preordinato al riconoscimento dell'agevolazione (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8, comma 1);

2.5 - il quinto motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., assumendo la ricorrente che il giudice del gravame aveva omesso di pronunciare sul motivo di impugnazione degli avvisi di accertamento, riproposto quale motivo di gravame avverso la decisione di prime cure, che involgeva la destinazione a "cappella universitaria" di parte del piano terra del fabbricato oggetto di tassazione, e rispetto al quale era stata, dunque, reclamata la ricorrenza dei presupposti dell'agevolazione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. d).

3. - In via pregiudiziale di rito vanno disattese le eccezioni hinc et inde svolte in punto di procedibilità ed ammissibilità dei ricorsi, in quanto:

- come statuito dalle Sezioni Unite della Corte, per i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie, la indisponibilità dei fascicoli delle parti (i quali, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 25, comma 2, restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono restituiti solo al termine del processo) comporta la conseguenza che la parte ricorrente non è onerata, a pena di improcedibilità ed ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, della produzione del proprio fascicolo e per esso di copia autentica degli atti e documenti ivi contenuti, poichè detto fascicolo è già acquisito a quello d'ufficio di cui abbia domandato la trasmissione alla S.C. ex art. 369 c.p.c., comma 3, a meno che la predetta parte non abbia irritualmente ottenuto la restituzione del fascicolo di parte dalla segreteria della commissione tributaria; neppure è tenuta, per la stessa ragione, alla produzione di copia degli atti e dei documenti su cui il ricorso si fonda e che siano in ipotesi contenuti nel fascicolo della controparte (Cass. Sez. U., 3 novembre 2011, n. 22726);

- i motivi di ricorso involgono, ad ogni modo, questioni di diritto, ed accertamenti in fatto, la cui specifica trattazione emerge dallo stesso contenuto motivazionale della gravata sentenza.

4. - Tanto premesso, e principiando dall'esame del ricorso principale, i primi tre motivi, - che vanno congiuntamente trattati siccome avvinti, sotto le diverse prospettazioni, da una medesima quaestio iuris di fondo, - sono destituiti di fondamento, e vanno senz'altro disattesi, con conseguente assorbimento del quinto motivo di ricorso.

4.1 - Secondo un consolidato orientamento della Corte, l'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a), presuppone l'utilizzo diretto da parte dell'Ente che soggettivamente usufruisce della esenzione e, dunque, che l'immobile deve essere adibito ad un compito istituzionale riferibile, in via diretta ed immediata, allo stesso ente che lo possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale e che sarebbe perciò soggetto passivo dell'imposta ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, comma 1 (v. Cass., 9 gennaio 2004, n. 142 cui adde, ex plurimis,

Cass., 23 luglio 2019, n. 19773; Cass., 20 luglio 2016, n. 14912; Cass., 20 maggio 2016, n. 10483; Cass., 17 luglio 2015, n. 15025; Cass., 24 ottobre 2005, n. 20577; Cass., 15 novembre 2004, n. 21571).

Si è, però precisato (anche) che l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. a), cit., a favore degli enti pubblici ivi indicati, spetta non soltanto se l'immobile, destinato esclusivamente ai compiti istituzionali, sia direttamente ed immediatamente impiegato per il loro svolgimento, ma anche ove lo stesso si trovi nella fase in cui vengono espletate le necessarie attività preparatorie, quali l'ottenimento di permessi o concessioni o l'indizione di gare d'appalto (cfr. Cass., 28 dicembre 2016, n. 27086).

E, più specificamente, la Corte ha statuito, sia pur con riferimento alla disposizione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), cit., che l'esenzione spetta anche per le aree edificabili che, a seguito del rilascio di concessione edilizia, siano state destinate alle attività contemplate dalla disposizione esentativa (nella fattispecie per attività didattiche), a prescindere dalla realizzazione concreta degli immobili, essendo sufficiente, a tal fine, che le aree interessate siano assoggettate ai passaggi materiali e burocratici necessari per la realizzazione delle opere (Cass., 19 aprile 2017, n. 9787).

Pronuncia, quest'ultima, nella quale si è condivisibilmente rilevato che "Per destinazione dell'immobile deve intendersi infatti l'uso concretamente possibile in relazione alla natura del bene: l'area edificabile che sia impegnata e effettivamente assoggettata ai passaggi burocratici e materiali indispensabili per l'edificazione dei locali universitari, assistenziali, etc. è area che rientra nel novero degli immobili agevolati"; nonchè che "l'utilizzo in senso amministrativo e virtuale documentato dalla concessione edilizia attesta tutto quanto la parte può e deve dimostrare, atteso che anche l'espletamento indispensabile delle pratiche burocratiche necessarie per la edificazione dei locali... costituisce utilizzo dell'immobile".

4.2 - Come ben deduce la ricorrente, dal sopra ricordato orientamento interpretativo, - che presuppone la destinazione dell'unità immobiliare ad un compito istituzionale riferibile, in via diretta ed immediata, allo stesso ente che lo possiede, - conseguirebbe l'automatica esclusione, dall'ambito applicativo della disposizione di favore, dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria laddove una siffatta utilizzazione implichi, per l'appunto, la (previa) realizzazione del fabbricato da destinare, a sua volta, a compiti istituzionali.

Conclusione, questa, che appare in contrasto con la lettera e la ratio della disposizione di favore che, avuto riguardo alle aree fabbricabili, legittima la rilevanza dell'utilizzazione edificatoria, - purchè univoca e certa, - quale attività propedeutica e funzionale all'assolvimento dei compiti istituzionali attraverso il medium costituito dalla realizzazione del fabbricato.

4.3 - Come, poi, già rimarcato dalla Corte, seppur le disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali debbano ritenersi di stretta interpretazione, ciò non di meno l'interprete è tenuto a ricercarne, pur senza superarlo arbitrariamente, l'esatto valore semantico al fine di stabilire se la regula juris debba essere estesa (o, più esattamente, dichiarata applicabile), secondo l'intenzione del legislatore, a casi che, pur non risultando espressamente considerati nel testo della norma, debbono ritenersi in esso implicitamente compresi e disciplinati, alla stregua,

quindi, di un'interpretazione volta ad enucleare la "massima capacità di e Spa nsione" del contenuto della disposizione normativa (v. Cass., 26 giugno 2020, n. 12777; Cass., 30 dicembre 2011, n. 30722; Cass. Sez. U., 20 ottobre 2010, n. 21493; Cass. Sez. U., 17 maggio 2010, n. 11930; Cass. Sez. U., 9 marzo 1990, n. 1919).

5. - Del pari destituito di fondamento è il quarto motivo.

5.1 - Come ripetutamente statuito dalla Corte, deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; v., altresì, Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

5.2 - Nella fattispecie la gravata pronuncia ha reso chiara, ed inequivoca, la ratio decidendi che vi è posta a fondamento e, quanto al denunciato omesso esame di fatto decisivo, il motivo di ricorso non considera che il giudice del gravame ha dato compiutamente conto dell'accertamento svolto, ove dunque la destinazione edificatoria dell'area è stata desunta, - non dal solo elaborato fotografico, cui ha riguardo la censura in esame, ma anche, - dalla documentazione al giudizio offerta in ordine alla utilizzazione edificatoria dell'area "acquisita dalla Regione Puglia... al preciso fine di costruirvi la nuova sede e gli uffici del Consiglio regionale e di essa Giunta".

6. - Passando, ora, all'esame dei motivi di ricorso incidentale, rileva la Corte che destituito di fondamento rimane il primo motivo.

6.1 - La Corte, con consolidato orientamento interpretativo, ha statuito che l'obbligo motivazionale dell'avviso di accertamento ICI deve ritenersi adempiuto laddove il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestare efficacemente l'an ed il quantum dell'imposta, - a tal fine rilevando la puntualizzazione degli estremi soggettivi e oggettivi della posizione creditoria dedotta, e l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa (Cass., 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., 30 gennaio 2019, n. 2555; Cass., 8 novembre 2017, n. 26431; Cass., 10 novembre 2010, n. 22841; Cass., 15 novembre 2004, n. 21571):

Si è, altresì, precisato che detto onere di motivazione non comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poichè è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta (Cass., 24 gennaio 2018, 1694; Cass., 11 giugno 2010, n. 14094).

E la stessa pronuncia di questa Corte, evocata dalla ricorrente, ha rimarcato che "nella maggior parte dei casi non è necessaria la specifica esposizione delle ragioni dell'implicito disconoscimento di operatività di possibili esenzioni, e che, diversamente opinando, si finirebbe per e Spa ndere in misura irragionevole l'obbligo di motivazione gravante sull'Amministrazione, estendendolo alla dimostrazione negativa di situazioni eventuali ed astratte e così esorbitando dalle finalità proprie di esso, in contrasto con elementari criteri di economicità ai quali (anche) deve essere improntata l'attività della P.A." (Cass., 11 giugno 2010, n. 14094, cit.).

7. - Del pari destituito di fondamento è il secondo motivo.

7.1 - I rilievi dianzi svolti, - quanto alla destinazione delle unità immobiliari, e delle stesse aree edificabili, ai compiti istituzionali dell'Ente che li possiede, - danno conto dell'infondatezza del motivo, essendosi ripetutamente statuito che l'immobile deve essere adibito ad un compito istituzionale riferibile allo stesso ente che lo possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale (e che sarebbe perciò soggetto passivo dell'imposta ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, comma 1) e non a compiti istituzionali di soggetti pubblici diversi, cui pure l'ente proprietario abbia in ipotesi l'obbligo, per disposizione di legge, di mettere a disposizione l'immobile, restando però estraneo alle funzioni ivi svolte (Cass., 5 febbraio 2019, n. 3275; Cass., 9 aprile 2010, n. 8496; Cass., 9 aprile 2010, n. 8495; Cass., 4 giugno 2008, n. 14703; Cass., 16 ottobre 2006, n. 22156).

La Corte ha, in particolare, rimarcato che i compiti istituzionali presi in considerazione dalla disposizione di favore non vanno identificati con i servizi pubblici (Cass., 25 febbraio 2020, n. 4997; Cass., 3 dicembre 2010, n. 24593) nè con attività suscettibili di valutazione economica (Cass., 5 febbraio 2019, n. 3268; Cass., 30 novembre 2018, n. 31037); e, nella fattispecie, - come meglio si dirà con riferimento al successivo motivo di ricorso, - i compiti assegnati all'ADISU, nell'ambito delle finalità perseguite dalla L. n. 18 del 2007, includono (anche) l'erogazione di servizi agli studenti, ivi inclusi quelli abitativi (artt. 3 e 22), servizi che, pertanto, sono suscettibili di valutazione economica.

8. - E', per converso, fondato, e va accolto, il terzo motivo del ricorso incidentale, dal cui esame consegue l'assorbimento del quinto motivo che ha ad oggetto una questione che, riproponibile davanti al giudice del rinvio, è destinata ad assumere autonoma rilevanza solo in esito alla definizione degli accertamenti implicati dall'accoglimento del terzo motivo.

8.1 - La disposizione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), è stata interpretata dalla Corte, secondo un risalente orientamento, nel senso che le previste esenzioni "presuppongono il ricorrere di una duplice condizione costituita dall'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dall'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito" (così Cass. Sez. U., 26 novembre 2008, n. 28160 cui adde, ex plurimis, Cass., 20 luglio 2016, n. 14913; Cass., 4 giugno 2014, n. 12495; Cass., 6 dicembre 2013, n. 27418; Cass., 11 maggio 2012, n. 7385); e si è, quindi, rimarcato che, ai fini dell'integrazione dell'esenzione, occorrono un requisito oggettivo, - rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione, - ed un requisito soggettivo, costituito, a sua volta, dallo 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 - (v., ex plurimis, Cass., 30 aprile 2019, n. 11409; Cass., 20 luglio 2016, n. 14913; Cass., 4 maggio 2016, n. 8870; Cass., 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., 21 marzo 2012, n. 4502).

La Corte, con riferimento alle attività di natura ricettiva, ha quindi rimarcato che i canoni locativi, seppur corrisposti in misura inferiore a quelli di mercato, sono volti a remunerare il capitale investito e, ad ogni modo, "non escludono il carattere economico dell'attività svolta, non essendovi equivalenza tra il concetto di corrispettivo tenue o modesto e quello di corrispettivo simbolico, il quale esclude completamente il rapporto sinallagmatico, sussistente invece nel primo caso" (v. Cass., 14 maggio 2020, n. 8964; Cass., 30 dicembre 2019, n. 34601; v., altresì, Cass., 4 dicembre 2003, n. 18549).

8.2 - Le conclusioni in discorso sono state ulteriormente ribadite dalla Corte anche in fattispecie perfezionatesi in epoca antecedente alla modifica normativa dell'art. 7, comma 1, lett. i), cit., ad opera del D.L. n. 1 del 2012, art. 91 bis, comma 1, conv. in L. n. 27 del 2012, essendosi rilevato che il diritto all'esenzione dall'ICI presuppone che l'utilizzo dell'unità immobiliare, pur indiretto (v. Cass., 30 settembre 2019, n. 24308; Cass., 18 dicembre 2015, n. 25508), avvenga con modalità non commerciali, così come ritenuto nella decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, al fine di evitare che il regime dell'esenzione si risolva in un aiuto di Stato; così che è necessario, al fine dell'esclusione del carattere economico dell'attività, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico (Cass., 30 settembre 2019, n. 24308; Cass., 5 settembre 2019, n. 22223; Cass., 15 marzo 2019, n. 7415; Cass., 8 luglio 2016, n. 13970; v. altresì, quanto ai caratteri del canone locativo, Cass., 14 maggio 2020, n. 8964; Cass., 30 dicembre 2019, n. 34601).

8.2.1 - La citata decisione della Commissione, difatti, - nel rimarcare che, secondo la stessa giurisprudenza unionale, in tema di aiuti di Stato e di concorrenza, la nozione di impresa, a prescindere dal suo status giuridico, si correla allo svolgimento di un'attività economica (v., tra le tante, CGUE, 1 luglio 2008, procedimento C-49/07, MOTOE, punti 27 e 28; CGUE, 10 gennaio 2006, procedimento C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, punti 107, 108, 122, 123; CGUE, 12 settembre 2000, procedimenti riuniti da C-180/98 a C184/98, Pavlov e altri, punti 74 e 75), e che, pertanto, le finalità sociali, e di solidarietà, eventualmente perseguite non escludono la riconducibilità delle relative attività a detta nozione in quanto (anche) un'impresa che agisca senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato e, così, porsi in concorrenza con altre imprese, - ha considerato quale aiuto di stato, incompatibile con il mercato interno (art. 107 TFUE), l'esenzione ICI di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i) e, per converso, lecita, perchè non costituente aiuto di Stato, l'esenzione IMU che, seppur riconducibile alla sopra citata disposizione del D.Lgs. n. 504, cit., art. 7, comma 1, conseguiva dalla rimodulazione regolatoria di quella stessa disposizione (art. 91-bis, comma 1, cit.).

Ed il riferimento al concetto di corrispettivo simbolico, - quale elaborato dalla giurisprudenza della Corte in relazione alla specifica connotazione delle modalità non commerciali delle attività suscettibili di essere ricondotte all'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), cit., - ha trovato, poi, uno specifico riscontro regolativo nel D.M. n. 200 del 2012, che, nel disciplinare (in attuazione dell'art. 91 bis, comma 3, cit.) i "requisiti, generali e di settore, per qualificare le

attività di cui del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), come svolte con modalità non commerciali", ha espressamente previsto, - nel contesto degli altri (pur) delineati requisiti, soggettivi e oggettivi, - per le attività (come nella fattispecie) di natura ricettiva (ma la disposizione assume carattere tendenzialmente generale nella disciplina in discorso), che le modalità non commerciali sussistono se "sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio" (art. 4, comma 4); disposizione, quest'ultima, che, - nel contesto della globale valutazione della disciplina dei requisiti, soggettivi e oggettivi, ascrivibili alle modalità non commerciali delle attività considerate, - ha, giustappunto, indotto la Commissione dell'Unione Europea alla ricordata conclusione quanto alla liceità dell'esenzione IMU, essendosi, in particolare, rimarcato che "a norma del regolamento, per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio, e dall'altro, che il limite della metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicano le parole "in ogni caso") e non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite." (Decisione cit., p. 6.4, punto 168 e ss.).

8.3 - Le censure in esame debbono, pertanto, trovare accoglimento con riferimento alla struttura ricettiva (Collegio universitario) gestita dall'Agenzia per il diritto allo studio universitario, fattispecie questa rispetto alla quale i rilievi svolti dal giudice del gravame, - quanto allo svolgimento di un'attività "... almeno in parte di tipo economico commerciale", con "gestione di proventi dell'attività costituiti dalle rette pagate dagli studenti che alloggiano nella struttura", - così come ripetutamente rilevato dalla Corte, andranno verificato con specifico accertamento in concreto, alla stregua dell'entità delle rette effettivamente corrisposte per il godimento degli alloggi, e con onere probatorio a carico della contribuente (v., ex plurimis, Cass., 16 luglio 2019, n. 19072; Cass., 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., 21 marzo 2012, n. 4502).

Laddove la Corte a diversa conclusione è pervenuta quanto alle unità immobiliari destinate a sede di uffici amministrativi, la disposizione di favore, come anticipato, correlando il diritto all'esenzione (cd. requisito oggettivo) allo svolgimento esclusivo di attività specificamente contemplate, così che ne rimane esclusa dal relativo ambito applicativo la mera destinazione degli immobili ad uffici, siano essi amministrativi o tecnici (Cass., 26 giugno 2017, n. 15901 cui adde Cass., 14 settembre 2021, n. 24664).

9. - Va conclusivamente disatteso anche il quarto motivo del ricorso incidentale.

9.1 - Come statuito dalla Corte, il principio di non contestazione, di cui all'art. 115 c.p.c., comma 1, si applica anche nel processo tributario ma, attesa l'indisponibilità dei diritti controversi, esso riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e semprechè il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza (Cass., 18 maggio 2018, n. 12287; Cass., 6 febbraio 2015, n. 2196; v., altresì, Cass., 30 giugno 2016, n. 13483; Cass., 18 giugno 2014, n. 13834);

La Corte ha, poi, ripetutamente escluso l'applicazione del principio di non contestazione con riferimento alle allegazioni di parte in quanto, per la specificità del giudizio tributario, la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente non equivale ad ammissione, nè determina il restringimento del thema decidendum ai soli motivi contestati (v. Cass., 13 marzo 2019, n. 7127; Cass., 18 maggio 2018, n. 12287; Cass., 30 giugno 2016, n. 13483; Cass., 12 maggio 2016, n. 9732; Cass., 6 febbraio 2015, n. 2196; Cass., 18 giugno 2014, n. 13834; Cass., 3 aprile 2006, n. 7789).

Per di più, va rimarcato, il giudice del gravame ha correttamente rilevato il mancato svolgimento del procedimento delineato dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8 - che, per l'appunto, implica una domanda del contribuente, - e detta qualificazione giuridica del diritto alla riduzione di imposta non può ascriversi ai meri fatti probatori suscettibili di formare oggetto di non contestazione.

10. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata in relazione al motivo di ricorso incidentale accolto e la causa va rinviata, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia secondo l'ordine degli accertamenti, ed i principi di diritto, sopra esposti.

P.Q.M.

La Corte rigetta i primi quattro motivi del ricorso principale, assorbito il quinto;

accoglie il terzo motivo del ricorso incidentale, assorbito il quinto motivo, e rigetta i residui motivi del ricorso;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 28 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 7 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza