

Sentenza del 14/12/2022 n. 36683 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Congregazione ha impugnato l'avviso di accertamento relativo a ICI dell'anno 2009, opponendo di avere diritto alla esenzione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i). Il ricorso è stato respinto in primo grado. La Congregazione ha proposto appello, che la Commissione tributaria regionale del Lazio ha respinto sul rilievo che non vi è prova della sussistenza dei requisiti per usufruire dell'esenzione; che le attività didattiche e l'attività ricettiva esercitate negli immobili producono introiti, in quanto svolte dietro un corrispettivo totalmente a carico della utenza che ne fruisce; che l'ente ha conseguito nell'anno 2009 un volume d'affari pari a Euro 256.101,00; che, non può dirsi pertanto che è l'attività sia svolta con modalità non commerciali, in quanto, a tal fine, non è rilevante la presenza di perdite in bilancio, quanto piuttosto l'obbligo di versare un corrispettivo da parte dell'utenza e l'idoneità tendenziale dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio. Il giudice d'appello osserva altresì che gli immobili di cui si discute sono accatastati in categoria B5 (scuole) e B1 (ospizi) e non sono destinate allo svolgimento esclusivo dell'attività di culto; infine, per quanto riguarda l'immobile asseritamente destinato ad alloggio delle religiose, si osserva che il cespite fa parte del complesso immobiliare "(Omissis)", casa di riposo non convenzionata cui non si può riconoscere l'esenzione.

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso la Congregazione svolgendo quattro motivi. Si è costituita con controricorso Roma Capitale. Il Procuratore generale ha concluso per l'accoglimento del ricorso. La causa è stata trattata alla udienza pubblica del 15 novembre 2022, in Camera di consiglio, in base alla disciplina (successivamente prorogata) dettata dal sopravvenuto del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, inserito dalla Legge di Conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento in presenza fisica del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1.- Con il primo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i). Parte ricorrente deduce che lo stesso Ministero riconosce nella circolare emanata per disciplinare la materia, il diritto all'esenzione ICI per gli immobili destinati a scuola paritaria e che a ciò non è ostativo il pagamento di modeste rette sociali anche perchè il bilancio si chiude con una cospicua perdita di esercizio; che la Congregazione è un ente ecclesiastico riconosciuto, appartenente alla categoria degli enti non commerciali; che, in tema di IMU, il D.M. n. 200 del 2012, definisce le attività didattiche come quelle attività dirette all'istruzione alla formazione e che il D.M. 26 giugno 2014, nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione ribadisce che lo svolgimento di attività si ritiene

effettuato con modalità non commerciali se essa è svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio e, più specificamente se il corrispettivo medio è inferiore o uguale al costo medio per studente.

2.- Il motivo è infondato.

L'esenzione invocata dalla ricorrente è stata negata ritenendo insussistente il requisito oggettivo, pur nella pacifica ricorrenza del requisito soggettivo, accertando in punto di fatto, con giudizio non rivalutabile in questa sede, che negli immobili in oggetto si svolge attività dietro un corrispettivo totalmente a carico dell'utenza che ne fruisce, che il volume d'affari è pari ad Euro 256.101,00 per l'anno 2009 e che l'immobile asseritamente adibito ad abitazione delle religiose è in realtà parte di un complesso immobiliare destinato a casa di riposo non convenzionata.

Si tratta, nella fattispecie, dell'ICI per l'anno 2009, per la quale tuttavia l'Istituto richiama la normazione secondaria in tema di IMU, affermando che nel caso di specie sussisterebbero i requisiti per l'esenzione IMU e quindi a maggior ragione sussiste il diritto alla esenzione ICI prevista nell'anno 2009 "in termini molto più elastici" Si tratta di una deduzione difensiva non condivisibile.

Le due imposte presentano un regime normativo, quanto all'esenzione, formulato in termini leggermente differenti, il che tuttavia non ne ha impedito una uniforme interpretazione alla luce dei principi di diritto Eurounitario, e segnatamente del divieto di aiuti di Stato stabilito dall'art. 107 del TFUE, di cui appresso si dirà: la norma del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2-bis, come modificato dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39, comma 1, dispone che l'esenzione dall'ICI si intende applicabile alle attività indicate che "non abbiano esclusivamente natura commerciale", mentre dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 1 del 2002, convertito con L. n. 27 del 2012, l'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), si applica agli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con "modalità non commerciali".

In materia, la giurisprudenza di questa Corte si è nel tempo consolidata nell'affermare che l'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), in relazione ai soggetti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 1, lett. c), (TUIR), presuppone la ricorrenza cumulativa sia del requisito soggettivo della natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo della diretta destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività previste dal medesimo art. 7, tra cui rientrano quelle volte alla didattica e all'educazione, mentre resta irrilevante la successiva destinazione degli utili, eventualmente ricavati, al perseguimento di fini sociali o religiosi, siccome riguardante un momento successivo alla loro produzione, tale da non far venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attività. L'esenzione è compatibile con il divieto di aiuti di Stato, sancito dalla normativa unionale, soltanto qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, e l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass. 7415/2009; Cass. 22233/2019; Cass. 24044/2022; Cass. 6795/2020; Cass. 13970/2016; Cass. 24500/2009).

Deve tenersi conto infatti della decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, che, nel valutare se tanto l'ICI che l'IMU costituiscano aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, e segnatamente dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato, il quale 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", ha precisato che 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 italiane nel tempo susseguitesi e ha osservato che, secondo una 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 (v. 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 C-184/98, Pavlov e altri, punti 74 e 75); pertanto, 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 dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica. Inoltre, osserva la Commissione, 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.

Rese queste premesse la Commissione ha concluso nel senso che mentre l'esenzione ICI costituisce aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, non lo è invece l'analoga esenzione IMU, considerando sia la maggiore chiarezza della norma IMU (che parla di attività non commerciali anzichè di attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale) che la norma regolamentare, la quale precisa, da un lato, che 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.

Inoltre, la Commissione UE, con specifico riferimento alla attività didattica, evidenzia che l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Da qui poi lo svilupparsi della giurisprudenza nazionale, nei termini sopra indicati. Si è peraltro precisato che non ha rilievo il fatto che la gestione operi in perdita poichè la nozione di imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 c.c., va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata ricollegabile ad un dato obiettivo,

inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo gratuito (Cass. 14225/2015).

In altri termini, la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi risulta irrilevante se l'attività si connota economicamente e cioè per il fatto che i beni ed i servizi siano offerti al pubblico con prezzi non simbolici, essendo sufficiente che vi sia l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio, così come già ritenuto dal giudice di secondo grado.

In sintesi, dati i termini rigorosi - e chiari- in cui si è espressa la Commissione Europea deve ritenersi irrilevante che la norma relativa all'esenzione *ratione temporis* applicabile fosse formulata, come deduce la parte, in termini "più elastici", perchè l'unica interpretazione della norma compatibile con il diritto unionale è quella già resa in più occasioni da questa Corte e cioè che l'esenzione ICI può riconoscersi solo ove il servizio sia offerto gratuitamente o a prezzo simbolico, non rilevando la circostanza che l'esercizio sia in perdita (Cass. n. 14226/2015; Cass. 7415/2019; Cass. 10288/2019; Cass. 6795/2020).

3.- Si osserva inoltre che il richiamo alla normativa secondaria è del tutto irrilevante, ai fini di avvalorare la tesi difensiva, poichè regolamenti e circolari non possono contraddire nè la norma primaria nè il diritto unionale. Si tratta in ogni caso di regole che non stabiliscono alcun automatismo al fine del riconoscimento del diritto alla esenzione, quanto piuttosto di individuare requisiti che ove non sussistenti escludono già di per sè che si possa fruire della esenzione medesima (ad es. se la scuola non è paritaria rispetto a quella statale).

Per quanto attiene più specificamente al significato e alla portata dei criteri stabiliti dal D.M. 19 novembre 2012, n. 200, e dal D.M. 26 giugno 2014, si può osservare che il testo di entrambi i decreti è chiaro nel ricordare che per beneficiare della esenzione in parola le attività devono essere svolte gratuitamente o dietro versamento di corrispettivo di importo simbolico.

In particolare, il D.M. 26 giugno 2014, e il relativo allegato, ribadendo la regola del corrispettivo simbolico, richiamano la decisione della Commissione Europea, laddove si stabilisce che per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio e che il limite della metà del prezzo medio può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione, ma non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite.

Pertanto la circostanza che la parte possa avere dichiarato un CM (corrispettivo medio) inferiore al CMS (costo medio per studente sopportato dallo Stato) non dà automaticamente diritto alla esenzione perchè non incide sul potere del Comune di eseguire un controllo e una valutazione (nei termini di cui sopra si è detto) nè sul potere del giudice di merito di operare un accertamento sulla effettiva sussistenza delle modalità non commerciali. Tanto è chiarito nello stesso allegato al D.M. 26 giugno 2014, laddove si precisa "sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione Europea spetta quindi al comune in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente commerciale non potendosi effettuare in astratto una

definizione di corrispettivo simbolico perchè in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione".

4.- Il giudice d'appello si è pienamente uniformato a detti criteri accertando - come sopra esposto - che negli immobili in oggetto si svolge attività dietro corrispettivo interamente a carico della utenza, con un volume d'affari di certa consistenza e con tendenziale idoneità dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio.

5. - Con il secondo motivo del ricorso si deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 62 del 2000, art. 1, commi 1-2-3, della L. n. 121 del 1985, artt. 7 e 9, degli artt. 20 e 33 Cost.. La Congregazione assume che l'attività didattica svolta dalla scuola paritaria non è in regime di concorrenza con altra attività didattica nell'ambito del "sistema nazionale d'istruzione", essendo espressione del medesimo servizio realizzato in un ambito di impronta pubblicistica. Poichè è noto che le scuole statali sono esenti da ICI (art. 7, lett. a) lo devono essere anche quelle paritarie.

5.1- Il motivo è inammissibile in quanto non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata: La ragione per cui è stata negata l'esenzione non è la circostanza che l'istruzione privata sia o meno in concorrenza con il sistema nazionale. L'esenzione è stata negata perchè si è accertato che nella specie il servizio non è nè gratuito nè a costo simbolico, requisito necessario per fruire della esenzione di cui dell'art. 7 cit., lett. i), beneficio diverso da quello cui alla lett. a) della stessa norma, poichè nel secondo caso si tratta di immobili di proprietà dello Stato o di altri enti pubblici destinati agli scopi istituzionali; e ciò anche a non voler rimarcare la differenza tra l'istruzione pubblica che è sostanzialmente gratuita e l'istruzione privata/paritaria ove è richiesto il pagamento di una retta.

6.- Con il terzo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 14 e 106- 107 TFUE e, in via subordinata, dell'art. 165 dello stesso TFUE deducendo che l'inserimento della scuola paritaria nell'ambito del "sistema nazionale d'istruzione" con la promozione dello "sviluppo di una istruzione di qualità", in conformità all'art. 165 TFUE, verrebbe compromesso seguendosi l'indirizzo della sentenza impugnata.

6.1- Il motivo è inammissibile, posto che si prospettano delle argomentazioni non pertinenti alla ratio decidendi; in ogni caso, come meglio esposto nell'esame del motivo primo, il giudice d'appello si è attenuto alla giurisprudenza di questa Corte, in materia, a sua volta conforme alla decisione della Commissione UE. Quanto al resto, si tratta di giudizi di fatto sia sulla natura commerciale dell'attività svolta sia sulla circostanza che il bene che si deduce essere destinato ad alloggio della comunità religiosa è in realtà una casa di riposo non convenzionata; giudizio di fatto che non è rivalutabile in questa sede.

7.- Con il quarto motivo del ricorso si lamenta la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, con riferimento all'errata applicazione delle sanzioni, riscontrandosi obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni di riferimento.

7.1- Il motivo è infondato, non ravvisandosi nella fattispecie alcuno dei presupposti, come delineati dalla giurisprudenza di legittimità per ritenere la sussistenza di obiettiva incertezza,

avendo questa Corte in più occasioni precisato che in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, nè a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. n. 3108 del 01/02/2019; Cass. n. 32082 del 09/12/2019) e che deve inoltre escludersi, a tal fine, la rilevanza di eventuali contrasti interpretativi nella giurisprudenza di merito (Cass. n. 3431 del 06/02/2019).

Ne consegue il rigetto del ricorso.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 6.500,00 per compensi oltre Euro 200,00 per spese non documentabili, spese forfetarie ed accessori come per legge.

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 per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'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, il 15 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza