Sentenza del 09/01/2024 n. 238 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio Sezione/ Collegio 14

Testo

Intitolazione:
Agevolazioni - Imu Tasi - Svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o equiparata - Svolgimento dell'attività da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali - Comunità religiosa - Mancata prova che l'attività sia svolta con modalità non commerciali - Agevolazione - Non compete.

Massima:

Non compete l'esenzione Ici/Imu, ex art. 9 co. 8 d.l. 23/2021 e art. 1 co. 759 L. 160/2019, a favore dei soggetti ex art. 7 co. 1 lett. i) d.lgs. 504/1992 possessori di immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività non lucrative elencate nella stessa lett. i) della norma per l'ICI, per un ente religioso che non fornisca validi elementi oggettivi di prova da cui risulti inequivocabilmente che l'attività ivi svolta, in via esclusiva, sia di tipo istituzionale (i. e. di religione e di culto) e non commerciale, prova che non può essere desunta, come preteso nel caso di specie, esclusivamente dalle dichiarazioni rese dai soggetti che hanno soggiornato presso l'Ente per attestare 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. (G.T.).

Riferimenti normativi: art. 9, co. 8, d. lgs. 23/2011; art. 7, d.lgs. 504/1992; art. 87, co. primo, lett. c); art. 73 co. 1 lett. c) d.P.R. 917/86; d.m. 19 novembre 2012, n. 200.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 26654/2009; 9180/2019; 20776/2005; 19072/2019.

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'XXXXXXXX impugna la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di 1° Grado di Roma n. 2958 del 15.03.2022 con la quale è stato respinto il ricorso avverso gli avvisi di accertamento per IMU e TASI, per l'anno 2015, notificato dal COMUNE di ROMA.

Gli accertamenti trovano fondamento nella mancata presentazione della dichiarazione IMU relativa agli immobili siti in Roma, Via MMMMMMMMM.

La ricorrente eccepiva il difetto di motivazione degli atti impugnati, in quanto privi dell'indicazione della pretesa, evidenziando contestualmente che gli immobili erano utilizzati per l'esercizio del culto e l'alloggio della comunità religiosa.

Eccepiva, inoltre, l'illegittimità degli accertamenti relativamente alla natura dell'attività svolta negli

immobili e, in particolare, se commerciale oppure no, tenendo presente le modifiche normative intervenute nel 2005 in base alle quali l'esenzione spetterebbe per gli immobili non produttori di lucro. In sede di appello, il contribuente, formulava i seguenti motivi di impugnazione:

1) l'illegittimità della sentenza per omessa interpretazione ed errata applicazione della normativa relativa all'esenzione IMU di cui all'art. 9, comma 8, D. Lgs. 23/2011 (art. 7, D.Lgs. 504/1992 Ici e successive modifiche);

2) difetto di motivazione dell'avviso di accertamento;

3) errata applicazione delle sanzioni in presenza di obiettive condizioni di incertezza della normativa. Il Comune di Roma non si costituiva in giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello non è fondato.

1. Preliminarmente va esaminato il 2° motivo di impugnazione relativo al difetto di motivazione degli atti impositivi per l'evidente effetto assorbente in grado di esercitare sugli altri motivi di appello.

Gli avvisi di accertamento devono ritenersi congruamente motivati, poiché richiamano la normativa di riferimento e la delibera comunale di determinazione delle aliquote; elenca altresì gli immobili

posseduti dal soggetto passivo riportando, per ciascuna unità immobiliare, gli estremi catastali, la rendita, il valore imponibile, l'aliquota applicata e l'imposta netta; sono, inoltre, indicati i versamenti eseguiti, l'imposta totale dovuta e la differenza da recuperare, facendo così comprendere che si tratta di un recupero di un parziale versamento; sono, infine, presenti anche le informazioni complementari: indicazione del termine per il pagamento e per un eventuale ricorso, dell'Ufficio competente, del responsabile del procedimento e degli organi presso i quali è possibile esercitare l'autotutela o il ricorso.

Quindi, il motivo va respinto.

2. Il 1° motivo di impugnazione è privo di fondamento.

In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) (le cui argomentazioni che seguono valgono per la TASI) - confermata in ambito IMU dall'art. 9 co. 8 D.L. 23/2021 ed ancora dall'art. 1 co.

759 L. 160/2019, a favore dei soggetti di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) D.Lgs. 504/1992 possessori di immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività non lucrative elencate nella stessa lett. i) della norma per l'ICI - l'esenzione prevista dall'art. 7, comma primo, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione, e di un requisito soggettivo, costituito 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 (ex art. 87, comma primo, lett. c), ora art. 73 comma 1 lett. c) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 rinvia).

3. Pertanto, ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo, devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e ivi svolgano, effettivamente con modalità non commerciali, attività "assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché (quelle) di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

Con tale articolo, dunque, il legislatore ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'imposta IMU di nuova introduzione), ponendo affini del suo godimento l'ulteriore requisito secondo cui l'attività agevolata deve svolgersi con modalità "non commerciali". Pertanto, ai requisiti oggettivo e soggettivo già vigenti si

affianca ora il riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività che deve svolgersi nell'immobile perché l'esenzione possa applicarsi.

4. 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. 20776/2005; Cass. n. 19072/2019).

5. L'esenzione in esame, prevista per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività di religione o di culto di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, spetta ad un ente ecclesiastico in relazione ad un immobile destinato ad abitazione di membri della propria comunità religiosa, con modalità assimilabili all'abitazione di una unità immobiliare da parte del proprietario e dei suoi familiari, comportando tale destinazione lo svolgimento di un'attività non commerciale, ma diretta alla "formazione del clero e dei religiosi", espressamente compresa nell'elencazione di cui all'art. 16, lett. a) cit. ed avente altresì le caratteristiche di attività "ricettiva", parimenti inclusa nell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) cit. e da intendersi riferita all'ospitalità ed accoglienza di persone in genere, non necessariamente terze ed estranee all'ente proprietario (Cass. n. 26654/2009; Cass. n. 19180/2019).

6. Ciò premesso, in sintesi, le condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione sono dunque attualmente le seguenti: 1) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali (medesimo requisito soggettivo); 2) devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto); 3) le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali; 4) se gli immobili sono utilizzati promiscuamente (vi si svolgono sia attività agevolate che attività non agevolate) è necessario operare un frazionamento catastale che renda unità immobiliare autonoma la parte di immobile utilizzata per le attività agevolate; se il frazionamento non è tecnicamente possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzo agevolato.

Il regolamento redatto da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze è il d.m. 19 novembre 2012, n. 200, ed ivi sono state stabilite le modalità e le procedure relative alla dichiarazione IMU, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività previste dalla novellata lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D. Lgs. 504/1992 (decreto ICI) come svolte "con modalità non commerciali".

Le modalità non commerciali sono definite dall'art.). lett. p) come << modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà >>.

Il successivo art. 3 elenca i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, che sono: << a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci,

partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente; b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale c) l'obbligo di devolvere il patrimoni6 dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge >>.

7. Ora, nel caso in esame, allo scopo di escludere lo svolgimento di qualsiasi attività di natura commerciale e, a dimostrazione dello svolgimento dell'attività istituzionale l'appellante allega

esclusivamente i documenti d'identità delle monache.

8. Gli elementi apportati dalla ricorrente, tenuto conto dei presupposti normativi sopra richiamati, non possono ritenersi sufficienti ad escludere lo svolgimento di attività commerciali. L'ospitalità dei religiosi, per i vari motivi riportati nelle dichiarazioni, non può costituire prova che l'Ente svolge, esclusivamente, attività religiosa.

L'appellante avrebbe dovuto sostenere la sussistenza dei requisiti previsti dall'art. 7 comma l, lettera i) del D. Lgs. 546/92, con validi elementi oggettivi di prova, da cui risulti inequivocabilmente che l'attività ivi svolta, in via esclusiva, è di tipo istituzionale (i. e. di religione e di culto) e non commerciale.

La sussistenza di tale requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di dichiarazioni rese dai soggetti che hanno soggiornato presso l'Ente che si assumono ad unica prova per attestare 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. 20776/2005; Cass. n. 19072/2019).

9. Per entrambi i tributi, va altresì rilevato, che l'appellante non ha presentato le dichiarazioni previste dalla legge, nonostante costituisca un preciso obbligo del contribuente. La dichiarazione deve essere presentata entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per l'applicazione del tributo. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi qualora non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo. In caso contrario, la dichiarazione di variazione o cessazione va presentata entro il termine suddetto.

10. Quanto, infine, alle sanzioni deve essere confermato quanto stabilito dalla sentenza di primo grado, non ricorrendo, nel caso in esame, i presupposti per ritenere che sussistano obiettive condizioni di

incertezza e/o contrasti giurisprudenziali nell'applicazione della normativa.

11. Poiché l'appellato non si è costituito in giudizio, nulla deve disporsi circa le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia rigetta l'appello. Nulla per le spese.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza