CORTE DI CASSAZIONE - Ordinanza 26 giugno 2024, n. 17623

Rilevato che

1. L'Istituto S.F.S.A. impugnava dinanzi alla CTP di Roma un avviso di accertamento notificatole per omesso pagamento dell'IMU per l'anno di imposta 2014 con il quale il Comune di Roma aveva imposto il pagamento ritenendo carenti i presupposti necessari al riconoscimento del diritto all'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992.

2. La CTP rigettava il ricorso.

3. Sull'impugnazione del contribuente, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio accoglieva il gravame, evidenziando che, mentre il requisito soggettivo per beneficiare dell'esenzione era sicuramente esistente (essendo l'Istituto un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto), avuto riguardo al profilo oggettivo, l'immobile di Via (...) era stato destinato a casa per ferie solo a decorrere dal 6.4.2016 (potendosi, per l'effetto, ritenere "che nel 2014, anno dell'accertamento, l'Istituto possa godere, per l'immobile suddetto, delle agevolazioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) D.Lgs. 504/1992) e l'immobile di Viale (...) era destinato ad attività didattica paritaria che veniva esercitata con modalità non commerciali.

4. Avverso la detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione Roma Capitale sulla base di due motivi. L'Istituto S.F.S.A. ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'adunanza camerale il resistente ha depositato memoria illustrativa.

Considerato che

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione dell'art. 7 comma 1, del decreto legislativo n. 504/1992 in combinato disposto con l'art. 2697 c.c. e delle norme connesse e/o correlate (rilevante ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.)", per non aver la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado considerato che non era stata fornita o vagliata alcuna prova in concreto sull'effettivo svolgimento senza scopo di lucro dell'attività svolta all'interno dell'immobile di Via (...) e per aver la stessa Corte di Giustizia Tributaria, con riferimento all'immobile di Viale (...), desunto la sussistenza dell'elemento oggettivo analizzando documenti generali ed astratti (quale il regolamento per l'ammissione alla scuola) e dallo svolgimento in perdita dell'attività scolastica.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la "violazione e falsa applicazione dell'art. 2967 c.c. e degli artt. 115 e 116 cpc rilevate ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c.", per non aver la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado considerato che l'Istituto S.F.S.A. non aveva fornito alcuna specifica prova della circostanza che gli immobili oggetto di accertamento fossero effettivamente destinati alle attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i).

3. Il primo motivo è fondato, con conseguente assorbimento del secondo.

Questa Corte, peraltro con pronuncia richiamata anche dal contribuente (Cass., Sez. VI - 5, Ord., 13/05/2022, n. 15364), ha di recente affermato, in una fattispecie del tutto analoga a quella in esame, che la retta significativamente più esigua rispetto a quella prevista da parte del Miur è un criterio insufficiente ad escludere per ciò solo la natura economica delle attività, "essendo altresì necessario verificare la gratuità di tali attività ovvero che gli eventuali importi versati dagli siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione". Tale ulteriore e puntuale accertamento di

fatto, da condurre in modo rigoroso ed anno per anno non è stato svolto nella sentenza impugnata, soprattutto, in considerazione del fatto che detto accertamento va effettuato in concreto anno per anno.

La CTR avrebbe dovuto verificare che la retta pagata dagli alunni della struttura non costituisse un contributo inidoneo a coprire, per una parte significativa, i costi effettivi di gestione (Cass., sez. 5, 21/3/2012, n. 4502), non potendo assumere rilievo la mera circostanza che la retta coprisse solo una parte dei costi (Cass. n. 14226/2015).

La sentenza impugnata, infatti, ha motivato la sussistenza dell'elemento oggettivo per l'immobile di Viale (...) per l'inferiore ammontare delle rette richieste dall'Istituto rispetto agli indici di costo di cui alla circolare del Miur e per l'insufficienza delle stesse a "coprire completamente il costo del servizio, per cui l'attività non si è chiusa con un utile, ma in perdita".

Orbene, da un lato, l'inferiorità delle rette rispetto a quelle previste dal Miur rappresenta di per sé, come si è detto, una circostanza neutra e, dall'altro lato, il rilievo che l'attività si fosse chiusa con una perdita non esclude che la stessa fosse stata svolta con finalità di lucro, pur non conseguendo quest'ultimo a causa, magari, di una cattiva gestione complessiva o di una sfavorevole congiuntura.

In quest'ottica, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14226 del 08/07/2015 ha condivisibilmente cassato con rinvio la decisione di merito che aveva riconosciuto l'esenzione ad una scuola paritaria di ispirazione religiosa, i cui utenti pagavano un corrispettivo, attribuendo erroneamente rilievo alla circostanza che l'attività fosse in perdita.

In proposito, va altresì richiamato il principio consolidato secondo cui l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa unionale ove abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, dovendo intendersi tale, secondo il diritto dell'Unione (decisione 2013/284/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012), l'attività svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (fra le tante, Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 4066 del 12/02/2019).

Del resto, come precisato da Cass., 16 febbraio 2023, n. 4946, la disposizione applicabile è quella del d.m. 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 3, lett. c), nella parte in cui dispone che "l'attività 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, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso".

La tendenziale parità di bilancio, cui aspirava il risultato di esercizio dell'anno 2014, stante il modesto disavanzo ivi rivelatosi, non è in linea con il concetto di corrispettivo simbolico, né dimostra che quest'ultimo sia stato determinato in assenza di relazione col costo effettivo del servizio, profilo questo che integra, invece, il parametro normativo di riferimento per stabilire il carattere non commerciale dell'attività didattica ai fini che occupano.

Pertanto, non rappresenta un requisito idoneo a giustificare l'esenzione la misura esigua della retta significativamente più esegua rispetto a quella prevista da parte del Miur, non costituendo, questo, un criterio idoneo ad escludere la natura economica delle attività svolta nell'immobile destinato all'esercizio dell'attività didattica, essendo altresì necessario verificare la gratuità di tali attività ovvero che gli eventuali importi versati dagli siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione.

Deve aggiungersi, quanto al d.m. 26 giugno 2014, che questa Corte, sempre in materia di IMU (sebbene in relazione all'individuazione del soggetto passivo in caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing, ove non consegua la riconsegna dal bene alla società concedente) ha chiarito che le istruzioni ministeriali non possono vincolare l'interpretazione del dato normativo (cfr. Cass., Sez. V, 27 aprile 2022, n. 13120; Cass. Sez. VI-V, 5 settembre 2022, n. 26057; Cass., Sez., VI-V, 13 marzo 2020, n. 7227; Cass., Sez. V, 22 luglio 2021, n. 20977; Cass. Sez. V, 19 novembre 2019, n. 29973).

3.1. Parimenti errata è l'affermazione della CTR con riferimento all'immobile di Via (...) atteso che la stessa dal rilievo per cui il bene era stato destinato a casa per ferie solo a decorrere dal 6.4.2016 ha desunto apoditticamente la presunzione "che nel 2014, anno dell'accertamento, l'Istituto possa godere, per l'immobile suddetto, delle agevolazioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) D.Lgs. 504/1992".

Invero, il contribuente 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 (poiché di tipo religioso e di culto), non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale ed abbia quelle finalità solidaristiche alla base delle ragioni di esenzione, mentre spetta al giudice di merito l'obbligo di accertare in concreto le circostanze fattuali, senza far ricorso ad astrazioni argomentative (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 6711 del 02/04/2015).

Del resto, 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., Sez. 5, Sentenza n. 5485 del 29/02/2008).

4. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso merita di essere accolto con riferimento al primo motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa, anche ai fini delle spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio in differente composizione.