CORTE DI CASSAZIONE o. 17679/2024

1. la “Parrocchia **********” ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania il 6 ottobre 2022, n. 6529/22/2022, la quale, in controversia su impugnazione di tre avvisi di accertamento per l’omesso versamento dell’IMU relativa agli anni 2012, 2013 e 2014, per un importo complessivo di € 17.678,95, in relazione a quattro immobili ubicati in Napoli alla Via Egiziaca a Pizzofalcone n. 46 e censiti in catasto con le particelle L sub. 4 (cat. A/2), L sub. 5 (cat. B/1), 270 sub. 1 (cat. A/2) e 347 sub 2 (cat. A/2) del folio 3, costituenti pertinenze dell’edificio di culto in stato di perdurante inagibilità, con rispettiva destinazione ad alloggio delle religiose appartenenti alla congregazione delle “Figlie di Maria Ausiliatrice” (in forza di convenzione risalente all’anno 1947), ad oratorio, a casa canonica per l’alloggio del Parroco e ad alloggio dei coadiutori del Parroco, ha rigettato l’appello proposto dalla medesima nei confronti del Comune di Napoli avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli il 19 febbraio 2021, n. 1669/02/2021, senza alcuna pronunzia sulle spese giudiziali in difetto di costituzione dell’appellato; 2. il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure – che aveva respinto il ricorso originario - sul rilievo che i presupposti per il riconoscimento alla contribuente dell’esenzione prevista dall’art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, non sussistessero in relazione agli anni di riferimento; 3. il Comune di Napoli ha resistito con controricorso; 4. la ricorrente ha depositato memoria.

1. il ricorso è affidato a quattro motivi;

1.1 con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell’art. 115 cod. proc. civ., in relazione all’art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato commesso un errore percettivo dal giudice di secondo grado in ordine alla «ricognizione del contenuto oggettivo della prova», inesistente nel caso concreto per avere depositato l’ente impositore, nel procedimento di primo grado, sebbene tardivamente, le sue deduzioni prive di allegati o documenti probatori di quanto sostenuto con riferimento ai cespiti tassati, oltre che aver depositato tardivamente le sue deduzioni anche nel procedimento di appello, a soli 5 giorni prima dell’udienza di discussione, senza alcun allegato o supporto probatorio di quanto dedotto; laddove il contenuto informativo delle suddette deduzioni è stato oggetto di discussione tra le parti, per cui se il giudice di secondo grado non avesse assegnato valore probatorio al loro contenuto, avrebbe dovuto accogliere e non rigettare l’appello della contribuente;

1.2 con il secondo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all’art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato poste dal giudice di secondo grado a base della propria decisione prove non dedotte dall’ente impositore ovvero elementi probatori considerati con valore di piena prova, ma senza alcun apprezzamento critico, denotandosi anche un vizio di sussunzione là dove il giudice di secondo grado ha ritenuto che indizi non gravi, non precisi e non concordanti li reputi, tuttavia, sufficienti a dimostrare il fatto controverso

1.3 con il terzo motivo, si denuncia nullità/illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell’art. 7, comma 1, lett. d e lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 13 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e 16, lett. a, della legge 20 maggio 1985, n. 222, in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non essere stato tenuto in conto dal giudice di secondo grado che gli immobili erano destinati in via esclusiva ad attività di religione o di culto, senza alcuna forma di remunerazione per la contribuente;

1.4 con il quarto motivo, si denuncia nullità/Illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 24 e 111, sesto comma, Cost., 132 cod. proc. civ., 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di estrinsecare le ragioni per le quali, pur a fronte delle censure sollevate, ha ritenuto di confermare la sentenza di primo grado, senza illustrare, neppure in forma sintetica, le ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione con un percorso argomentativo esaustivo e coerente;

2. applicando il principio della "ragione più liquida" e derogando all'ordine di prospettazione dei motivi dedotti nel ricorso per cassazione, si può esaminare con precedenza il terzo motivo. 2.1 invero, secondo il principio della "ragione più liquida", desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 cod. proc. civ. (tra le tante: Cass., Sez. Un., 8 maggio 2014, n. 9936; Cass., Sez. 6^-5, 22 agosto 2017, n. 20250; Cass., Sez. 5^, 3 ottobre 2018, n. 24061; Cass., Sez. 5^, 17 aprile 2019, n. 10674; Cass., Sez. 5^, 7 ottobre 2020, n. 27989; Cass., Sez. 5^, 19 luglio 2021, n. 20639; Cass., Sez. 5^, 20 dicembre 2021, n. 40734; Cass., Sez. 5^, 9 gennaio 2019, n. 363; Cass., Sez. 5^, 18 novembre 2021, n. 35219; Cass., Sez. 5^, 29 dicembre 2021, n. 41841; Cass., Sez. 5^, 11 gennaio 2022, n. 522; Cass., Sez. 5^, 17 gennaio 2022, n. 1149; Cass., Sez. 5^, 6 febbraio 2023, n. 3519; Cass., Sez. 5^, 2 febbraio 2024, n. 3056); 2.2 ciò posto, il suddetto motivo è fondato, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi; 2.3 secondo il costante orientamento di questa Corte (vedansi, in motivazione: Cass., Sez. 5^, 27 giugno 2019, n. 17256; Cass., Sez. 5^, 11 marzo 2020, n. 6795; Cass., Sez. 5^, 15 dicembre 2020, n. 28578; Cass., Sez. 6^-5, 6 aprile 2021, n. 9211; Cass., Sez. 6^-5, 15 aprile 2021, n. 9967; Cass., Sez. 6^-5, 25 maggio 2021, nn. 14316 e 14317; Cass., Sez. 6^-5, 13 maggio 2022, n. 15364; Cass., Sez. 5^, 14 febbraio 2023, n. 4579; Cass., Sez. 5^, 16 febbraio 2023, nn. 4872, 4946 e 4952; Cass., Sez. 5^, 15 giugno 2023, n. 17142; Cass., Sez. 5^, 12 marzo 2024, n. 6501), l'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo vigente dall'1 gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'ICI per «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive»; 2.4 tale disposizione è stata, in seguito, integrata e modificata dall'art. 7, comma 2-bis, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, che ha esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse; un'ulteriore modifica è, poi, intervenuta con l'art. 39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248, che, sostituendo il comma 2-bis del citato art. 7 del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, ha stabilito che l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera «che non abbiano esclusivamente natura commerciale»; 2.5 occorre precisare, inoltre, che le condizioni dell'esenzione sono cumulative, nel senso che è richiesta la coesistenza, sia del requisito soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo in forza del quale l'attività svolta nell'immobile deve rientrare tra quelle previste dall'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; deve trattarsi, in particolare, di immobili destinati direttamente ed

esclusivamente 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 (Cass., Sez. 5^, 8 luglio 2016, n. 13966); 2.6 dunque, l'esenzione è subordinata alla compresenza di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma 1, lett. c, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, rinvia), e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, il cui accertamento deve essere operato in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (Cass., Sez. 5^, 21 marzo 2012, n. 4502; Cass., Sez. 5^, 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., Sez. 5^, 8 luglio 2016, n. 13966, 13967, 13969, 13970 e 13971; Cass., Sez. 5^, 30 maggio 2017, n. 13574; Cass., Sez. 6^-5, 3 giugno 2018, n. 15564; Cass., Sez. 5^, 11 aprile 2019, nn. 10123 e 10124; Cass., Sez. 5^, 30 dicembre 2019, n. 34602; Cass., Sez. 5^, 15 dicembre 2020, n. 28578; Cass., Sez. 5^, 10 febbraio 2021, nn. 3244, 2345, 3248 e 3249; Cass., Sez. 5^, 9 giugno 2021, n. 16262; Cass., Sez. 5^, 14 settembre 2021, n. 24655 e 24644; Cass., Sez. 5^, 7 novembre 2022, nn. 32742 e 32765; Cass., Sez. 5^, 7 dicembre 2022, nn. 36028 e 36032; Cass., Sez. 5^, 16 febbraio 2023, n. 4915 e 4917; Cass., Sez. 5^, 15 giugno 2023, n. 17108; Cass., Sez. 5^, 12 marzo 2024, n. 6501); 2.7 sotto il profilo della distribuzione degli oneri probatori è stato affermato, ed è un principio del tutto condiviso da quest collegio, che «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 non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale» (Cass., Sez. 5^, 2 aprile 2015, n.6711; Cass., Sez. 6^-5, 16 luglio 2019, n. 19072); 2.8 sul diverso versante della compatibilità della norma in esame con il diritto dell'Unione Europea, da tempo si è affermato un orientamento di legittimità secondo cui, dovendo tenersi conto della decisione adottata dalla Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dall'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: cioè, quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass., Sez. 5^, 12 febbraio 2019, n. 4066; Cass., Sez. 5^, 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., Sez. 6^, 10 settembre 2020, n. 18831; Cass., Se. 5^, 11 febbraio 2021, nn. 3443, 3444 e 3446; Cass., Sez. 6^-5, 13 maggio 2022, n. 15364; Cass., Sez. 5^, 25 settembre 2022, n. 34766; Cass., Sez. 5^, 14 febbraio 2023, n. 4579; Cass., Sez. 5^, 12 marzo 2024, n. 6501); 2.9 sul punto, questa Corte ha verificato se l'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in tema di esenzione da ICI, nelle sue diverse formulazioni succedutesi nel tempo, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione Europea, in particolare con l'art. 107, paragrafo 1, del Trattato, secondo il quale: «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»; 2.10 è stato, poi, precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato; la finalità sociale dell'attività svolta non è, dunque, di per sé sufficiente ad escluderne la classificazione in termini di attività economica; per escludere la natura economica dell'attività è necessario che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico; 2.11 né può tenersi conto della circolare emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 26 gennaio 2009, n. 2/F, nella parte esplicativa dei criteri utili per stabilire quando le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n.

504, debbano essere considerate di natura «non esclusivamente commerciale»; 2.12 la Commissione dell'Unione Europea ha ritenuto, infatti, che l'applicazione dei criteri di cui alla citata circolare non vale ad escludere la natura economica delle attività interessate ed ha concluso nel senso che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, costituisce aiuto di Stato (in quella ipotesi, tuttavia, non è stato ritenuto possibile ordinare il recupero delle somme); 2.13 tale ultimo aspetto è stato affrontato e risolto dalla sentenza depositata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16 P - C623/16 P, C-624/16, Scuola Elementare Maria Montessori S.r.l. vs. Commissione Europea ed altri, con la quale è stato chiarito che l'ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità e che diversamente si farebbero perdurare gli effetti anticoncorrenziali della misura; in questo senso è stato precisato che le decisioni della Commissione dell'Unione Europea volte ad autorizzare o vietare un regime nazionale hanno portata generale; 2.14 se ne è concluso, quindi, dando seguito al più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. 5^, 12 febbraio 2019, n. 4066; Cass., Sez. 5^, 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., Sez. 6^, 10 settembre 2020, n. 18831; Cass., Sez. 5^, 11 febbraio 2021, nn. 3443, 3444 e 3446; Cass., Sez. 6^-5, 13 maggio 2022, n. 15364; Cass., Sez. 5^, 15 giugno 2023, n. 17142; Cass., Sez. 5^, 12 marzo 2024, n. 6501), che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dall'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea soltanto qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: cioè, quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico; 2.15 ed è questa la disposizione normativa (nell'interpretazione "europeisticamente" orientata di questa Corte) da applicare ratione temporis alla fattispecie in esame, con riguardo al pagamento dell'ICI per gli anni 2009, 2010 e 2011, prima delle modifiche apportate dall'art. 91-bis del d.l. 24 gennaio 2012, n.1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'art. 11-bis del d.l. 28 dicembre 2013, n. 149, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 13; 2.16 ora, l'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, prevede che l'esenzione da ICI spetti, oltre che per gli immobili destinati allo svolgimento con modalità non commerciali delle «attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive», anche per gli immobili destinati allo svolgimento delle «attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222»; 2.17 per sfuggire ad un assai probabile procedimento per infrazione, il legislatore nazionale ha successivamente provveduto ad abrogare l'ICI e ad introdurre l'IMU sulla componente immobiliare; in particolare, il d.lgs 14 marzo 2011, n. 23, ha introdotto nel nostro ordinamento l'IMU con decorrenza dall'anno 2014 (artt. 7 e 8) ed ha confermato anche per essa le esenzioni previste per l'ICI dall'art. 7, comma 1, lett. d e lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (art. 9, comma 8); peraltro, il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha modificato alcuni aspetti dell'imposta rispetto alla sua concezione originaria, ha poi ritenuto opportuno anticipare in via sperimentale l'applicazione della nuova imposta già con decorrenza dall'anno 2012 (art. 13), senza, comunque, intervenire sull'esenzione per gli immobili di cui al ricordato art. 7, comma 1, lett. d e lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; 2.18 in seguito, l'art. 91-bis, comma 1, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che, con decorrenza dall'1 gennaio 2013 (quindi, esulante dalla fattispecie in esame), ha modificato il testo dell'art. 7, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che è stato così riformulato: «Sono esenti dall'imposta: (…) i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 [ora 73], comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo

svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222»; 2.19 l'esenzione dall'IMU è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo; 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 ed 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»; 2.20 con tale disposizione, dunque, il legislatore nazionale ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'IMU), introducendo 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 esercizio dell'attività che deve svolgersi nell'immobile perché l'esenzione possa applicarsi; 2.21 l'art. 9, comma 6, del d.l. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213, ha poi aggiunto un ulteriore periodo all'art. 91-bis, comma 3, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, prevedendo che, con successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, siano stabiliti anche «i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali»; 2.22 il suddetto art. 16, lett. a, della legge 20 maggio 1985, n. 222, prevede che: «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana (...)»; 2.23 l'uso di una diversa dizione per indicare i due tipi di attività ammesse all'esenzione denota l'intento del legislatore di considerare che le «attività di religione e di culto» in senso stretto non hanno di per sé natura commerciale, dovendo escludersi in re ipsa il perseguimento di una finalità speculativa o lucrativa; ciò in quanto non è logicamente concepibile lo svolgimento di un'attività di religione o di culto con modalità commerciali; nel senso, cioè, che la sussistenza di un profilo remuneratorio esclude, in radice, la stessa configurabilità di una pratica religiosa o cultuale; 2.24 non a caso, secondo l'orientamento costante di questa Corte, in tema di ICI, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta a condizione che gli immobili - appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, tra le quali, nel caso degli enti ecclesiastici, anche quelle indicate nel richiamato art. 16, lett. a, della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana); con la conseguenza che il predetto beneficio non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico, come pure agli enti di istruzione e beneficenza, ai quali quelli ecclesiastici aventi fine di religione o di culto sono equiparati, ai fini tributari, ex art. 7 della legge 25 marzo 1985, n.121 -, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 11 novembre 2011, n. 23584; Cass., Sez. 5^, 13 marzo 2015, n. 5041; Cass., Sez. 5^, 13 luglio 2017, n. 17272; Cass., Sez. 5^, 19 settembre 2019, n. 23369; Cass., Sez. 5^, 16 novembre 2021, n. 34451; Cass., Sez. 5^, 15 giugno 2023, n. 17108); 2.25 oltre agli edifici di culto, quindi, l'esenzione si estende alle relative pertinenze (art. 817 cod. civ.), le quali includono non soltanto l'oratorio e le altre strutture nelle quali vengono svolte le attività di catechesi, gli incontri e le iniziative parrocchiali di carattere non commerciale, ma anche le abitazioni per il clero addetto alla chiesa (cioè: alla parrocchia), quelle dei sacrestani assunti con l'apposito contratto e le abitazioni

delle religiose operanti per convenzione anche all'interno della pastorale parrocchiale; 2.26 ed è pacifico che rientrino nella nozione di "immobili destinati ad attività di religione o di culto" anche quelli adibiti – in funzione pertinenziale rispetto all'immobile destinato a chiesa parrocchiale - ad abitazione del Parroco (cioè, a "casa canonica"); in tal senso, secondo questa Corte, ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. d, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, a favore dei fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e delle loro pertinenze, si deve presumere, in base all'id quod plerumque accidit - salva prova contraria, che deve essere fornita dal comune che pretenda di assoggettare l'immobile ad imposizione -, che la casa sita nei pressi di una chiesa sia destinata, quale casa canonica, ad abitazione del parroco addetto alla chiesa, e costituisca, dunque, pertinenza di questa, senza che assumano rilievo, in senso contrario, né la circostanza che il parroco abbia la residenza anagrafica in altro comune o comunque non risieda, temporaneamente, in quella casa, essendo il vincolo pertinenziale collegato ai beni e non alle persone che si trovano ad operare nei fabbricati in questione (chiesa e casa canonica); né la categoria nella quale la casa canonica risulti iscritta in catasto (Cass., Sez. 5^, 17 ottobre 2005, n. 20033; Cass., Sez. 5^, 12 maggio 2010, n. 11437; Cass., Sez. 5^, 12 novembre 2021, n. 33766), fermo restando che il rapporto pertinenziale tra la chiesa parrocchiale e la casa adibita ad abitazione del parroco presuppone una verifica in ordine alla persistenza dell'effettiva destinazione, in quanto il rapporto pertinenziale può ben essere risolto anche da comportamenti concludenti (Cass., Sez. 5^, 12 maggio 2010, n. 11437; Cass., Sez. 5^, 12 novembre 2021, n. 33766; Cass., Sez. 5^, 16 novembre 2021, n. 34451); 2.27 altrettanto dicasi per l'immobile adibito ad abitazione dei collaboratori del Parroco, ove si consideri – stante l'identità di ratio - che questa Corte ha ammesso l'astratta riconoscibilità dell'esenzione in relazione ad una pluralità di immobili adibiti ad abitazione di altrettanti Parroci, sempreché si tratti di religiosi a servizio della medesima chiesa parrocchiale (Cass., Sez. 5^, 12 novembre 2021, n. 33766; Cass., Sez. 5^, 16 novembre 2021, n. 34451); per cui la cooperazione alla celebrazione del culto, alla somministrazione dei sacramenti ed alla gestione delle attività pastorali può valere ad estendere l'esenzione anche ai collaboratori del Parroco; 2.28 parimenti, l'esenzione può spettare anche agli immobili adibiti ad abitazione dei membri di una comunità o congregazione religiosa; invero, questa Corte già in passato ha statuito che 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 al citato art. 16, lett. a, 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., Sez. 5^, 18 dicembre 2009, n. 26654; Cass., Sez. 5^, 17 luglio 2019, n. 19180; Cass., Sez. 5^, 11 marzo 2022, n. 7980). 2.29 né rileva che la destinazione ad attività di religione o di culto sia connessa all'utilizzazione indiretta dell'immobile da parte di un ente ecclesiastico diverso da quello che ne è proprietario; invero, per quanto la giurisprudenza di legittimità sia stata sinora orientata a ritenere che, in materia di ICI, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - che costituisce, al pari delle altre norme che prevedono trattamenti agevolati in materia tributaria, una deroga alla regola generale ed è perciò di stretta interpretazione - opera alla duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito, escludendo che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta,

pur se assistita da finalità di pubblico interesse (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 11 maggio 2012, n. 7385; Cass., Sez. 6^-5, 6 dicembre 2013, n. 27418; Cass., Sez. 5^, 4 giugno 2014, n. 12495; Cass., Sez. 6^-5, 8 settembre 2021, n. 24247; Cass., Sez. 5^, 14 febbraio 2023, n. 4576), ciò non di meno, va ora tenuto conto che: - la risoluzione emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 4 marzo 2013, n. 4/DF, in materia di IMU, ha ritenuto che, «nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività di cui al comma 1, lett. i, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, possa trovare applicazione l'esenzione in oggetto»; - l'art. 1, comma 759, lett. d, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ha previsto (sia pure con decorrenza dall'anno 2020) l'esenzione da IMU per «i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze»; - l'art. 1, comma 71, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, ha disposto che l'art. 1, comma 759, lett. g, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché le norme da questo richiamate o sostituite si interpretano, per gli effetti di cui all'art. 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cioè, in funzione di interpretazione autentica, e quindi con decorrenza retroattiva), nel senso che: «a) gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali; b) gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità»; pertanto, posto che gli enti ecclesiastici rientrano tra «gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali» (art. 73, comma 1, lett. c, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e le «attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222» sono comprese tra le «destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992»; ne consegue che anche l'utilizzazione indiretta dell'immobile a titolo di comodato per la destinazione esclusiva ad attività di religione o di culto da parte di un altro ente ecclesiastico può venire in rilevo ai fini dell'esenzione da IMU a vantaggio dell'ente ecclesiastico che ne sia proprietario; 2.30 ne consegue, sul piano dell'onere probatorio (art. 2697 cod. civ.), che il contribuente deve limitarsi a dimostrare, sul piano soggettivo, la qualità di ente ecclesiastico e, sul piano oggettivo, la destinazione esclusiva dell'immobile all'attività di religione o di culto, essendo intrinseca la natura non commerciale dell'attività svolta, laddove grava sull'ente impositore di provare a contrario l'eventuale esercizio di un'attività commerciale; 2.31 pertanto, la sentenza impugnata non si è uniformata ai principi enunciati con l'affermazione preclusiva che: «Per quanto riguarda la doglianza relativa alla mancata applicazione dell'esenzione, si rileva che occorre fare riferimento a dati obiettivi che escludano, come sopra precisato, che gli immobili siano stati utilizzati da terzi, trattandosi di condizione incompatibile con la destinazione ad uso di culto. Dai documenti prodotti dall'ente comunale in primo grado, risulta l'utilizzo di svariati immobili da parte di terzi soggetti e, in particolare, da un nucleo familiare nonché da un istituto femminile e, altresì, da una compagnia di Missionari. Non risulta pertanto la diretta destinazione al culto e non appare sufficiente e idonea la mera attestazione della curia, non in grado di superare le risultanze obiettive che il comune ha rilevato dalla interrogazione delle banche dati in proprio possesso. Manca, pertanto, il requisito della diretta utilizzazione dell'ente»; in tal modo, però, il giudice di appello ha finito col fornire una lettura distorta dell'art. 7, lett. i, del d.lgs. 30

dicembre 1992, n. 504, nonché con l'aggravare le regole fissate dall'art. 2697 cod. civ. circa la ripartizione dell'onere probatorio, in relazione alla peculiarità connotante le attività previste dall'art. 16, lett. a, della legge 20 maggio 1985, n. 222, per le quali la previsione dello svolgimento con modalità non commerciali non è stata dettata dal legislatore;

3. in **conclusione**, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del terzo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo e dichiara l'assorbimento dei restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.