Corte di Giustizia Tributaria Regionale Emilia Romagna n. 996 del 26/10/2023

Il Comune di Bagnacavallo notificava alla Parrocchia di S. Apollinare in Villanova (di seguito, anche semplicemente Parrocchia) un avviso di accertamento per il recupero dell'IMU riferibile all'anno di imposta 2013 per infedele dichiarazione relativa ad alcuni immobili facenti parte di una struttura composta da 14 minialloggi per anziani, denominata "Case Fiorite".

La contribuente impugnava il suddetto avviso eccependo che gli immobili in questione dovessero ritenersi esenti dall'imposta in quanto utilizzati da un organismo non lucrativo allo scopo di offrire alcuni specifici servizi secondo parametri non tipicamente economici. A tal fine specificava che l'attività era svolta dietro versamento, da parte di anziani autosufficienti, di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiori, nel loro complesso, alla metà dei corrispettivi medi applicati nel medesimo territorio. Allegava, a comprova di ciò, il bilancio dell'ente dal quale poter evincere che le rette in questione erano appena adeguate a coprire solo in parte i costi di diretta imputazione. Concludeva per l'annullamento della pretesa tributaria, con vittoria di spese.

Si costituiva il Comune di Bagnacavallo che rilevava come la natura di ente non commerciale della Parrocchia, non posta in discussione, non fosse sufficiente a far considerare esenti gli immobili per i quali era stato chiesto il versamento del tributo. Precisando che l'attività svolta dall'ente ecclesiastico non era svolta a titolo gratuito o con versamento di importi simbolici ma al contrario, per essa era previsto che gli usufruitori versassero delle rette mensili, ne doveva derivare, secondo la tesi comunale, che si era in presenza di attività imprenditoriale e di conseguenza soggetta ad imposta. Chiedeva il rigetto del ricorso con la condanna di controparte alla rifusione delle spese processuali.

Con la sentenza n. 60/2022 del 27 gennaio - 29 marzo 2022 la CTP di Ravenna rigettava il ricorso e compensava le spese. Ritenevano i primi Giudici che la documentazione allegata al gravame fosse irrilevante in termini di prova delle ragioni della ricorrente, non essendo essa sufficiente a dimostrare l'inesistenza di un'attività commerciale che, dovendosi considerare svolta dalla Parrocchia, la ricomprendeva fra i soggetti passivi dell'IMU.

Appella ora la contribuente proponendo più ampie argomentazioni in ordine alle prove fornite per dimostrare il mancato svolgimento di un'attività commerciale richiamando giurisprudenza di merito che, pur riferendosi ad annualità differenti, dirimono la stessa questione fra la Parrocchia ed il Comune. Riproponendo, sostanzialmente, le doglianze già espresse nel primo grado del giudizio, chiede la riforma della sentenza impugnata e il conseguente annullamento dell'avviso per cui è causa, con condanna di controparte alla rifusione delle spese.

Resiste il Comune con proprie controdeduzioni che contrastano ogni assunto di controparte. Conclude per il rigetto dell'appello, la conferma della decisione di prime cure e vittoria di spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), nel testo vigente dal 1° gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'I.C.I. per «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c) e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive».

Tale disposizione è stata successivamente integrata e modificata dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2 bis, convertito, con modificazioni, nella L. 2 dicembre 2005, n. 281, che ha esteso l'esenzione alle attività indicate a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse.

Un'ulteriore modifica è, poi, intervenuta con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39, convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248, che ha stabilito che l'esenzione disposta dal D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera «che non abbiano esclusivamente natura commerciale».

Occorre infine osservare che l'intera normativa richiamata in tema di ICI è pacificamente applicabile in campo IMU, tributo oggetto della presente controversia, in virtù del rinvio operato dall'art. 9, comma 8, del D. Lgs. n. 23/2011, in combinato disposto con l'art. 13 del D.L. n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 214/2011. L'esenzione dall'imposta cui si tratta, nella versione modificata con l'art. 91 bis del D.L. n. 1 del 2012,

conv. dalla L. n. 27 del 24 marzo 2012 opera per «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 (oggi art. 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 ».

Sintetizzando la normativa richiamata, dunque, le condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione da I.M.U. sono quelle per le quali: 1) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali (requisito soggettivo); 2) essi 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 appena indicate devono essere svolte con modalità non commerciali.

Premesso tanto, nella controversia sottoposta al giudizio di questa Corte si tratta unicamente di verificare se vi sia, da parte della Parrocchia, una gestione commerciale degli appartamenti, non essendo in discussione in capo all'ente ecclesiastico né l'esistenza del requisito soggettivo, né quello oggettivo.

Quanto, quindi, all'aspetto commerciale dell'attività esercitata, è opinione consolidata nella giurisprudenza di legittimità che l'attività svolta dall'ente debba essere priva di scopo di lucro e, conformemente al diritto dell'Unione europea, per sua natura non debba porsi in concorrenza con altri operatori del mercato e debba costituire espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà.

Se ne è concluso, infatti, dando seguito al più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass., 12 febbraio 2019, n. 4066; Cass., 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., 10 settembre 2020, n. 18831), che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dal D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), 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., 3 agosto 2022, n. 24044, Cass., 11 marzo 2020, n. 6795; Cass., 87 luglio 2016, n. 13970; Cass., 20 novembre 2009, n. 24500). Dove il corrispettivo simbolico «… non è il corrispettivo tenue o modesto, ma quello che escludendo completamente il rapporto sinallagmatico equivale all'assenza di corrispettivo ..» (Cass., 14 maggio 2020, nn. 8963 e 8964).

Né il contenuto dei decreti ministeriali che sono intervenuti sulla questione possono modificare le conclusioni sopra indicate; a tal proposito si deve evidenziare che il significato e la portata dei i criteri stabiliti dal D.M. 19 novembre 2012, n. 200, e dal D.M. 26 giugno 2014, devono essere applicati in armonia con quanto stabilito dalla Commissione UE con la decisione 2013/284 del 19 dicembre 2012 relativa all'aiuto di Stato SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006) e secondo i principi posti dalla giurisprudenza nazionale.

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 contribuente possa avere dichiarato una retta massima inferiore alla retta media applicata in una struttura similare non dà automaticamente diritto alla esenzione in quanto è chiarito nello stesso allegato al D.M. 26 giugno 2014 che «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 perché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione».

Senza contare, in aggiunta, che come precisato dagli Ermellini «nessun valore vincolante può essere attribuito sul punto al D. del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 2. Esso non ha valore di legge, tanto più che lo stesso appare, per questa parte, essere stato emanato ultra vires, dato che il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, art. 91-bis, non demandava al decreto ministeriale il compito di definire autoritativamente il concetto di "modalità non commerciali" ma solo il compito di stabilire modalità e procedure da seguire in caso di utilizzazione mista di un immobile, al fine di individuare il rapporto percentuale tra utilizzazione commerciale e utilizzazione non commerciale dell'immobile stesso» Cass., 11 aprile 2019, n. 10124).

Detto tanto, si deve osservare che la prova dell'esistenza della gratuità delle prestazioni ovvero dell'esiguità dei corrispettivi percepiti a fronte dell'attività svolta deve essere fornita dal contribuente poiché una norma agevolativa tributaria, configurandosi quale deroga sostanziale rispetto al principio generale posto dalla legge ordinaria, ha natura speciale ed è pertanto di stretta interpretazione per cui essa non può trovare applicazione al di fuori delle ipotesi specificamente e tassativamente indicate dalla normativa di riferimento atteso il divieto non solo di interpretazione analogica, ma anche di interpretazione estensiva ex art.14 delle disposizioni preliminari cod. civ. con riferimento alla legge speciale (ex multis, con riferimento ad altre fattispecie, in materia di ICI, Cass., 21 giugno 2017, n. 15407, Cass., 19 marzo 2009, n. 6602).

E a conferma di ciò si deve rilevare che proprio sotto il profilo della distribuzione degli obblighi probatori è stato affermato, ed è un principio del tutto condiviso da questa Corte, 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., 2 aprile 2015, n. 6711). Tale prova, nella fattispecie, non appare essere stata fornita.

Dalla documentazione in atti si rileva - circostanza non contestata tra le parti - che la Parrocchia svolge, almeno con riferimento agli immobili oggetto di controversia, attività assistenziale dietro pagamento di un retta prestabilita, che gli assistiti versano mensilmente.

Esaminando i dati contabili, per come forniti da parte appellante, si evince che la gestione avviene con un risultato di sostanziale pareggio tra costi e ricavi e certamente in modo non simbolico in quanto a fronte di costi iscritti nel conto economico 2013 per € 438.567,00 i correlati ricavi ammontano ad € 438.567,00, con un grado di copertura dei primi sui secondi di oltre il 99%.

Vero è che il risultato della gestione evidenziato nel citato documento riguarda tutti gli immobili oggetto della gestione parrocchiale e non solo quelli utilizzati dalle persone autosufficienti; ma tale circostanza che - come correttamente sottolineato dai Giudici di prime cure - non consente di calcolare l'effettiva entità dei corrispettivi pagati dagli ospiti delle Case Fiorite per i servizi che ricevono e l'utilizzo del appartamenti, non può condurre a poter considerare, in mancanza di ulteriori prove che avrebbero dovute essere prodotte dalla Parrocchia, che le rette pagate dagli indicati ospiti siano inesistenti ovvero simboliche.

In presenza di pareggio del conto economico ed a conforto delle conclusioni alle quali si è giunti, in più, appare utile rammentare come i Giudici di Piazza Cavour abbiano ritenuto che «la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi è 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 » (Cass., 29 novembre 2022, n. 35123).

In conclusione, quindi, va quindi disposto il rigetto dell'appello proposto dalla Parrocchia di S. Apollinare in Villanova in relazione all'IMU per l'anno 2013 con conferma della sentenza impugnata.

Le spese seguono la soccombenza e la relativa liquidazione, con arrotondamento al centinaio inferiore, avviene tenuto conto - con esclusione della fase cautelare non dovuta - della nota prodotta dal Comune in calce all'atto di controdeduzioni che prevede i valori medi del D.M. n. 55/14 (635,00 + 425,00 +425,00 + 919,00) meno 20% = € 1.923,20, oltre spese forfettarie (15%) di € 288,48, nulla stabilendo in ordine alle spese per il primo grado in assenza di contestazione sul punto.

P.Q.M.

La Corte rigetta l'appello e conferma l'impugnata sentenza. Condanna la Parrocchia di S. Apollinare in Villanova al pagamento delle spese del presente grado di giudizio che liquida in complessivi € 2.200,00 oltre IVA e Cap, se dovuti.