Civile Ord. Sez. 5 Num. 7779 Anno 2026
Presidente: STALLA GIACOMO MARIA
Relatore: LIBERATI ALESSIO
Data pubblicazione: 31/03/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23495/2024 R.G. proposto da:

PONTIFICIO ISTITUTO ECCLESIASTICO POLACCO, rappresentato e difeso dall'avvocato DIEGO ANTONINI

-ricorrente-

contro

DIPARTIMENTO RISORSE ECONOMICHE ROMA CAPITALE, rappresentato e difeso dall'avvocato DOMENICO ROSSI

-controricorrente-

avverso la SENTENZA della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di II GRADO del LAZIO n. 2747/2024 depositata il 24/04/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25/03/2026 dal Consigliere ALESSIO LIBERATI.

FATTI DI CAUSA

1. In data 26.11.2021 l'istituto ricorrente ha ricevuto la notifica dell’avviso di accertamento nn. 78548495526-4, con il quale gli veniva richiesto il pagamento di differenze d’imposta, oltre sanzioni ed interessi

per l'anno 2016, riferite alle unità immobiliari site negli immobili in Roma, in Via Muzio Clementi, nn. 49 e 51, Via Pietro Cavallino, nn. 38 e 12 e Via Pietro Cossa n. 3, a titolo di Imposta Municipale Propria (IMU).

2. Con la sentenza n. 14287/2022 depositata in data 14.12.2022 la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma ha rigettato le domande avanzate.

3. Il Pontificio Istituto Ecclesiastico ha formulato appello e la CGT di appello, con la sentenza meglio in epigrafe indicata, lo ha rigettato.

3.1. In particolare, la Corte di gravame ha ritenuto che lo Statuto e la perizia tecnica prodotti dall'Istituto non fossero sufficienti a dimostrare che l'attività fosse svolta con modalità non commerciali. Dallo Statuto risultava infatti che l'Istituto potesse ospitare non solo sacerdoti studenti, ma anche vescovi e, in casi eccezionali, laici, elemento che non è stato ritenuto idoneo a garantire la natura esclusivamente istituzionale dell'attività. La Corte ha in proposito richiamato la normativa dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992, sottolineando che non basta che l'attività rientri astrattamente tra quelle esenti, ma occorre dimostrare concretamente l'assenza di modalità commerciali. Inoltre, il requisito soggettivo dell'ente non commerciale deve coesistere con quello oggettivo, non essendo sufficiente la semplice destinazione degli utili a fini religiosi in un momento successivo.

4. Avverso la suddetta sentenza di gravame l'ente religioso ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui ha resistito con controricorso Roma Capitale.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce *ex* art. 360 c.p.c. co. 1 n. 3 la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), del d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

1.1. La difesa dell'ente ricorrente sostiene che la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado abbia interpretato erroneamente la norma, negando l'esenzione IMU nonostante la documentazione dimostrasse la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

destinazione istituzionale degli immobili. In particolare, l'Istituto ritiene che i requisiti soggettivo e oggettivo siano ampiamente provati dallo Statuto e dal regolamento, che qualificano l'immobile come "casa della formazione" destinata all'alloggio gratuito di sacerdoti studenti per studi di specializzazione, attività rientrante tra quelle esenti per religione o culto (formazione del clero).

La difesa sottolinea inoltre che il soggiorno di sacerdoti e vescovi sia completamente gratuito e che l'alloggio dei laici sia limitato a casi eccezionali, escludendo attività diverse dall'istruzione o dalla pratica religiosa, e contesta anche la valutazione di insufficienza della prova documentale, affermando che la perizia giurata dimostra l'assenza di attività commerciali e l'assenza di locali idonei a tale scopo nel complesso.

1.2. L'Istituto contribuente critica la Corte territoriale per aver valutato l'idoneità teorica degli immobili ad ospitare attività commerciali anziché l'effettivo utilizzo, sostenendo che ciò imporrebbe una "*probatio diabolica*" al contribuente, poiché quasi ogni edificio potrebbe essere convertito a fini ricettivi. Infine, rileva che Roma Capitale non ha contestato né il requisito soggettivo dell'ente né l'esistenza di indicatori concreti di attività commerciale, limitandosi a obiezioni generiche sull'onere della prova.

1.4. Il motivo è inammissibile, in quanto tende ad una nuova lettura delle prove, che non è consentita in questa sede di legittimità.

1.5. Testualmente afferma il giudice di appello: <<Ciò a dire che, per quanto presenti agli atti, sia lo Statuto dell'Istituto, sia la perizia di parte, non si presentano idonei a provare la sussistenza degli elementi oggettivi e soggetti richiesti dalla normativa per l'evocata esenzione. Nel primo si legge che "il Pontificio Istituto Ecclesiastico Polacco è la casa della formazione in cui alloggiano i sacerdoti studenti, i quali sono stati invitati dai loro Vescovi oppure dai loro superiori religiosi a compiere gli studi ecclesiastici di specializzazione. Nell'istituto possono alloggiare come ospiti: i vescovi, i

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sacerdoti e nelle situazioni d'eccezione anche i laici", nel secondo, seppur corredato da riproduzioni fotografiche che dimostrano la consistenza e la configurazione dei luoghi, non si riesce a dimostrare, né l'appellante lo fa in altro modo, la sussistenza del requisito oggettivo dell'esenzione, ma unicamente un'attestazione del tipo di attività cui l'immobile è destinato>>.

1.6. Tale valutazione, di natura fattuale, è incentrata sul sindacato delle prove offerte dalle parti e non può essere rimessa in discussione in questa sede: il ricorrente per cassazione non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, in quanto, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione del giudice di merito, a cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra esse, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (tra varie, Cass. n. 32505/23 e Cass. 13/02/2025, n. 3730).

1.7. Ne consegue la inammissibilità della doglianza.

2. Con il secondo motivo di ricorso, parte ricorrente contesta l'omesso esame dell'accoglimento parziale dell'autotutela da parte di Roma Capitale in merito all'accertamento IMU per gli anni 2017-2018, ex art. 360 c.p.c. n. 5.

2.1. In particolare, il Pontificio Istituto Ecclesiastico Polacco contesta l'omesso esame di un fatto decisivo, ossia il parziale accoglimento dell'istanza di autotutela da parte di Roma Capitale per le annualità IMU 2017-2018. La difesa sostiene che la Corte di secondo grado non abbia valutato che l'amministrazione aveva già riconosciuto l'esenzione per gli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

stessi immobili negli anni successivi, elemento che avrebbe potuto far presumere la continuità dei requisiti anche per il 2016.

2.2. Il ricorrente evidenzia che, se considerata, questa circostanza avrebbe potuto influenzare l'esito del giudizio, soprattutto in un contesto in cui per gli stessi immobili erano già state riconosciute esenzioni in altre annualità o tributi (TARI 2014 e IMU 2015 con sentenze passate in giudicato, TARI 2015 con sentenza di secondo grado e annullamento in primo grado dell'accertamento TASI 2016, ancora sub iudice). Secondo l'Istituto, tali precedenti avrebbero dovuto indurre a presumere l'esistenza dei requisiti per l'esenzione anche nel 2016, in assenza di prove contrarie da parte del Comune. In conclusione, il motivo censura la sentenza per non aver considerato che l'autotutela del Comune per il 2017-2018 smentiva la tesi dell'insussistenza dei requisiti oggettivi di esenzione per l'immobile.

2.3. Il motivo non può essere accolto.

2.4. La giurisprudenza si è espressa già reiteratamente in materia di estensione dell'esito favorevole (nella fattispecie un giudicato) ad annualità diverse, pervenendo alle seguenti conclusioni: <<1.2. Si osserva che l'efficacia estensiva del giudicato tributario su annualità diverse è riconosciuta dalla giurisprudenza (in particolare, Cass. SS.UU. n. 13916/2006), ma solo quando si tratta di accertare elementi della fattispecie che presentano carattere tendenzialmente permanente, estendendosi su più periodi d'imposta. Tale efficacia, invece, non si applica nei casi in cui l'accertamento riguarda fatti di natura variabile, privi di continuità nel tempo, come l'attività effettivamente svolta negli immobili, che può mutare ogni anno per oggetto, modalità o rilevanza economica. In altre parole, l'effetto vincolante del giudicato esterno è limitato a situazioni giuridiche che, per legge, producono effetti duraturi, mentre non si estende a fatti suscettibili di modificazioni annuali>> (Cass. 17/11/2025, n. 30342).

2.4. La questione sottoposta al Collegio riguarda la possibilità di estendere l'esito favorevole conseguito dall'Istituto in autotutela per le

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

annualità IMU 2017-2018 anche all'annualità oggetto del presente giudizio (2016), nonché la rilevanza probatoria che a tale atto amministrativo debba essere attribuita nel contesto di un giudizio tributario. La censura dell'Istituto, fondata sull'omesso esame di un fatto decisivo, presuppone infatti che l'autotutela, in quanto riconoscimento dell'esenzione per periodi successivi, possa assumere rilievo presuntivo e, in tal modo, attestare la continuità dei requisiti per l'esenzione anche per l'anno 2016.

2.5. Orbene, tale argomentazione non è condivisibile.

In primo luogo, va ricordato che l'efficacia vincolante di un accertamento tributario o di una pronuncia giudiziale su annualità diverse è ammessa soltanto quando l'elemento dedotto come comune ai diversi periodi d'imposta presenti un carattere di permanenza o stabilità nel tempo. Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha costantemente affermato che il giudicato tributario si estende ad annualità diverse solo se riguarda fatti e circostanze che, per loro natura, non sono soggetti a mutamenti tra un periodo d'imposta e l'altro (Cass. SS.UU. n. 13916/2006). In altri termini, l'effetto estensivo del giudicato opera quando la fattispecie presenta un contenuto duraturo e tendenzialmente immutabile, come la natura giuridica dell'ente, la destinazione permanente dell'immobile o altri elementi strutturali che non mutano di anno in anno.

Nel caso di specie, il requisito oggettivo dell'esenzione IMU ex art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, relativo allo svolgimento dell'attività con modalità non commerciali, è invece un fatto di natura variabile e suscettibile di modificazioni annuali. L'attività effettivamente svolta negli immobili, le modalità gestionali, l'eventuale presenza di prestazioni a pagamento, l'utilizzo concreto degli spazi, la composizione degli ospiti e la rilevanza economica dell'attività possono, infatti, mutare nel tempo. La recente pronuncia di questa Corte (Cass. 17/11/2025, n. 30342) ha chiarito che l'effetto estensivo del giudicato non si applica ai fatti di natura variabile

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

e non continuativa, come l'attività concretamente svolta negli immobili, che può mutare ogni anno per oggetto, modalità o rilevanza economica.

2.6. Ne consegue che la mera circostanza che l'Amministrazione capitolina abbia, in via di autotutela, riconosciuto l'esenzione per gli anni 2017-2018 non può essere utilizzata quale presunzione della sussistenza dei requisiti anche per il 2016. L'autotutela, infatti, è un atto unilaterale di revisione dell'azione amministrativa che non produce gli effetti propri del giudicato e non è idonea a vincolare il giudice né a costituire prova di per sé della permanenza dei requisiti richiesti dalla legge. In particolare, l'autotutela è, per sua natura, suscettibile di revoca o modifica e, pertanto, è del tutto soccombente rispetto alla decisione giudiziale. Essa non può sostituire né surrogare il giudicato, né tantomeno assumere valore probatorio presuntivo a favore del contribuente, soprattutto quando l'oggetto del contendere è un fatto mutevole nel tempo.

2.7. Deve in proposito affermarsi il seguente principio di diritto: <<In tema di autotutela tributaria, il riconoscimento da parte dell'amministrazione dell'esenzione d'imposta per determinate annualità non è estensibile ad annualità diverse, non ingenera affidamento né costituisce presunzione della sussistenza dei relativi presupposti, qualora questi attengano a fatti di natura variabile nel tempo>>.

2.8. In conclusione, deve ritenersi inammissibile il secondo motivo di ricorso, in quanto alla luce del principio espresso la censura non ha carattere decisivo, atteso che la riconosciuta esenzione in autotutela per annualità successive non può estendersi automaticamente all'annualità 2016 - come del resto non può esserlo il giudicato - né può essere considerata elemento decisivo ai fini della prova della continuità dei requisiti, in quanto l'attività svolta negli immobili è un fatto suscettibile di variazioni annuali e l'autotutela non ha efficacia vincolante rispetto al giudizio tributario.

3. Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso va pertanto integralmente respinto, analogamente del resto a quanto già in precedenza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sancito da questa Corte di legittimità con riguardo alle annualità IMU del 2012 e del 2013 (come affermato nelle decisioni di questa Corte di legittimità nn. 16562/2022 e n. 16563/2022).

4. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza, e sono liquidate nella misura indicata in dispositivo.

5. In conseguenza dell'esito del giudizio ricorrono i presupposti processuali per dichiarare la sussistenza dei presupposti per il pagamento di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 6.000,00 per compensi oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 *quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, 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 dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25/03/2026 .

Il Presidente

GIACOMO MARIA STALLA

Corte di Cassazione - copia non ufficiale