

Civile Ord. Sez. 6 Num. 10754 Anno 2017

Presidente: SCHIRO' STEFANO

Relatore: NAPOLITANO LUCIO

Data pubblicazione: 03/05/2017

ORDINANZA

sul ricorso 2741-2016 proposto da:

VISITATORIA SALESIANA MADONNA DI BONARIA, (ente ecclesiastico civilmente riconosciuto), in persona del legale rappresentante, elettivamente domiciliato in ROMA, P.ZZA DELLE CINQUE GIORNATE 2, presso lo studio dell'avvocato MASSIMO MERLINI, che lo rappresenta e difende giusta procura in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

COMUNE di CAGLIARI, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA ARCHIMEDE 10, presso lo studio dell'avvocato VIVIANA CALLINI, rappresentato e difeso dall'avvocato CARLA CURRELI giusta procura a margine del controricorso;



- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 220/01/2015 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di CAGLIARI del 18/06/2015, depositata il 23/06/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 18/01/2017 dal Consigliere Dott. LUCIO NAPOLITANO.

FATTO E DIRITTO

La Corte,

costituito il contraddittorio camerale ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., come integralmente sostituito dal comma 1, lett. e), dell'art. 1 - *bis* del d.l. n. 168/2016, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 197/2016;

dato atto che il collegio ha autorizzato, come da decreto del Primo Presidente in data 14 settembre 2016, la redazione della presente motivazione in forma semplificata, e che parte ricorrente ha depositato memoria, osserva quanto segue:

Con sentenza n. 220/01/2015, depositata il 23 giugno 2015, non notificata, la CTR della Sardegna ha rigettato l'appello proposto dalla Visitatoria Salesiana Madonna di Bonaria (di seguito Visitatoria) nei confronti del Comune di Cagliari, per la riforma della sentenza di primo grado della CTP di Cagliari, che aveva respinto il ricorso proposto dalla contribuente avverso avviso di accertamento ICI per l'anno 2003, con il quale il Comune di Cagliari aveva contestato l'omesso versamento del tributo riguardo agli immobili siti alla Via Lai n. 20, utilizzati, oltre che per dimora dei religiosi della Visitatoria, per attività didattiche.



Avverso detta pronuncia la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, cui resiste con controricorso il Comune di Cagliari.

Con il primo motivo la Visitatoria ricorrente denuncia «violazione e falsa applicazione dell'art. 39 della legge 248/2006 e dell'art. 3 della legge 212/2000», in relazione all'art. 360, 1° comma, n. 3 c.p.c., nella parte in cui la pronuncia impugnata ha ritenuto applicabile all'accertamento in oggetto, riguardante l'anno d'imposta 2003, la norma di cui all'art. 39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, in l. n. 248/2006, sul presupposto che si trattasse di norma d'interpretazione autentica.

Con il secondo motivo parte ricorrente denuncia quindi violazione e falsa applicazione dell'art. 7 lett. i) del d. lgs. n. 504/1992 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. rilevando, come, in ogni caso, all'attività di scuola paritaria esercitata dall'ente ecclesiastico, sicuramente dotato del requisito soggettivo per il godimento dell'esenzione, non potesse attribuirsi, quanto alla verifica della sussistenza del requisito oggettivo, natura di attività commerciale.

I due motivi, tra loro strettamente connessi, vanno congiuntamente esaminati.

Il primo motivo, pur denunciando un errore nel quale è incorsa effettivamente la sentenza impugnata, deve essere disatteso, previa correzione in diritto della relativa motivazione, ai sensi dell'art. 384, ultimo comma, c.p.c. essendo il dispositivo dell'impugnata pronuncia conforme a diritto, alla stregua delle considerazioni esposte contestualmente anche con riferimento alla disamina del secondo.

Nella fattispecie in esame l'accertamento è relativo all'anno 2003, sicché viene in rilievo il testo originario dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992, a mente del quale sono esenti dall'imposta «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 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», tali essendo definite, come 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., mentre la norma richiamata del TUIR individua, per quanto qui rileva, i soggetti in essa indicati come «gli enti pubblici e privati diversi dalle società [...] che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale».

Non viene dunque, nella fattispecie, in rilievo, l'applicabilità delle modifiche, riconosciute dalla giurisprudenza di questa Corte come aventi carattere innovativo (cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, 16 giugno 2010, n. 14530 e Cass. sez. 5, 15 luglio 2015, n. 14795), di cui, dapprima, all'art. 7, comma 2 *bis* del d.l. n. 203/2005, quale introdotto dalle legge di conversione n. 248/2005, che aveva esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse, e poi dall'art. 39 del d.l. n. 223/2006, convertito con modificazioni nella legge n. 248/2006, che, sostituendo il comma 2 *bis* del citato art. 7, ha stabilito che l'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504/1992 si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale.



Va in primo luogo chiarito che la presenza dei religiosi in loco non giustifica di per sé l'esenzione riguardo all'esercizio di attività di religione o di culto.

Non pertinente appare, in proposito, il riferimento da parte ricorrente alla pronuncia di questa Corte, Cass. sez. 5, 18 dicembre 2009, n. 26557, che riguardava fattispecie nella quale l'unità immobiliare oggetto di accertamento era esclusivamente destinata ad abitazione conventuale delle suore ivi presenti.

Nel caso oggetto del presente giudizio la presenza degli alloggi dei religiosi è strumentale allo svolgimento in loco della prioritaria attività didattica.

Giova in proposito ricordare che solo con l'art. 91 *bis* del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 marzo 2012, n. 27, sono state introdotte, quanto all'IMU, disposizioni specifiche in tema di esenzione nel caso in cui l'unità immobiliare abbia destinazione mista.

Ciò premesso, nella fattispecie, l'esenzione può trovare applicazione a condizione che sia dimostrato, incumbendo il relativo onere probatorio al contribuente, che l'attività in oggetto, di natura didattica (cfr. Cass. sez. 5, 26 ottobre 2005, n. 20776) fosse svolta con modalità non commerciali.

Tali conclusioni sono state ribadite dalla successiva giurisprudenza di questa Corte (tra cui, in particolare, le stesse Cass. sez. 5, n. 14225 e 14226 dell'8 luglio 2015, con specifico riferimento ad attività di gestione di scuola paritaria svolta da Istituto religioso, nel contesto di un'ampia disamina inerente anche alle ulteriori sopravvenienze normative in tema di esenzione IMU, cui pure parte ricorrente ha fatto riferimento, ed ancora, più di recente, in relazione anche allo

svolgimento di attività didattica, Cass. sez. 6-5, ord. nn. 19035, 19036, 19037, 19038 e 19039, depositate il 27 settembre 2016).

In proposito mette di conto di ricordare che la stessa decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, pur menzionata da parte ricorrente, resa nell'ambito della valutazione del se l'art. 7 comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992, in tema di esenzione ICI, nelle sue diverse formulazioni succedutesi nel tempo, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, ha chiarito, in conformità anche alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato; aggiungendo, quindi, con specifico riferimento all'attività didattica svolta da scuola paritaria, che non basta ad escludere il carattere economico dell'attività il rispetto delle condizioni quali il soddisfacimento degli *standard* d'insegnamento, l'accoglienza degli alunni portatori di handicap, l'applicazione della contrattazione collettiva e la garanzia della non discriminazione nell'accettazione degli alunni e l'obbligo di reinvestimento degli eventuali avanzi di gestione nell'attività didattica, essendo necessario, al fine dell'esclusione del carattere economico dell'attività, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio (cfr., in particolare, par. 172).

Nella controversia in esame, nella quale le censure avverso la decisione impugnata investono tutte ipotesi di denunciate violazioni e false applicazioni di norme di diritto, la CTR ha, con precipuo accertamento di fatto, statuito che «il Comune di Cagliari ha dimostrato che l'attività didattica, nell'anno in considerazione, è stata esercitata dietro il pagamento di una retta che non si è discostata, nell'ammontare, da



quelle di mercato», da ciò facendo conseguire il riconoscimento della natura oggettivamente commerciale dell'attività medesima, con conseguente assoggettamento all'ICI degli immobili nei quali essa viene svolta.

Detto accertamento di fatto, non censurato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., norma neppure invocata, né invocabile nella fattispecie dall'Istituto ricorrente, trattandosi di cd. doppia conforme (cfr. Cass. sez. unite 7 aprile 2014, n. 8053), resta dunque insindacabile da parte di questa Corte.

A ciò consegue che devono ritenersi inammissibili per carenza d'interesse le ulteriori censure sollevate dal ricorrente con il terzo motivo (violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 1, comma 1, 2, 3, della legge n. 62/2000 e degli artt. 7 e 9 della legge 121/1985 e degli artt. 20 e 33 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.) e quarto motivo (violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 14, 106 e 107 TFUE e, in via subordinata, dell'art. 165 del TFUE, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

Va infine rigettato, in quanto manifestamente infondato, il quinto motivo, con il quale la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 6 del d. lgs. n. 472/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

In proposito questa Corte, con la già citata Cass. n. 14225/15 resa in analogia fattispecie, nel richiamare la propria giurisprudenza in ordine alle condizioni perché possa sussistere il potere del giudice tributario di disapplicazione delle sanzioni, ribadendo che a tal fine occorre che la disciplina normativa «si articoli in una pluralità di prescrizioni, con un coordinamento concettualmente difficoltoso per equivocità di contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, il cui onere di



allegazione grava sul contribuente (Cass. n. 18031 del 2013)», ha escluso che nel caso di specie ricorra detta situazione, in ragione della «chiara inesistenza nella norma in questione di una pluralità di prescrizioni di difficile coordinamento e restando irrilevanti le successive modifiche, tutte di carattere innovativo e non interpretativo».

A detto indirizzo il collegio ritiene dover dare ulteriore continuità.

Il ricorso va dunque rigettato, previa correzione in diritto della motivazione della decisione impugnata secondo quanto sopra esposto nella disamina del primo motivo di ricorso.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore del Comune di Cagliari delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2300,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge, se dovuti.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 *quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 - *bis* dello stesso articolo 13.