

Corte di Cassazione Civile sez. VI 8/9/2021 n. 24243

Scuola parificata di ente ecclesiastico soggetta all'IMU se l'attività non è gratuita o di importo simbolico

l'esenzione dall'IMU è fruibile da parte dei soggetti, che rispondano a requisiti di carattere soggettivo ed oggettivo; il requisito soggettivo consiste nello svolgimento di un'attività non lucrativa; il requisito oggettivo consiste che negli immobili venga svolta, con modalità effettivamente non commerciali, attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché quelle di cui all'art. 16 lettera a) della legge n. 222 del 1985; occorre pertanto far riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività nei singoli immobili, affinché possa essere concessa l'esenzione IMU; tale attività dev'essere priva di scopo di lucro non deve porsi in concorrenza con altri operatori del mercato e deve costituire espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà; che l'attività sia svolta a titolo gratuito, ovvero di versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio;

RILEVATO:

che il Comune di Roma Capitale propone ricorso per cassazione nei confronti di una sentenza CTR Lazio, di rigetto dell'appello proposto avverso una sentenza CTP Roma, che aveva accolto il ricorso del contribuente Istituto Omissis avverso un avviso di accertamento IMU 2013; la CTR, confermando la sentenza di primo grado, ha ritenuto che l'attività di ospitalità fornita dall'Istituto contribuente possedesse tutti i requisiti di legge per ritenerla esente dal pagamento dell'IMU, trattandosi di scuola parificata, i cui ricavi non sembravano costituire un reddito riconducibile ad un'attività commerciale;

CONSIDERATO:

che il ricorso è affidato a due motivi; che, con il primo motivo, il Comune di Roma Capitale lamenta violazione e falsa applicazione art. 7 comma 1 d.lgs. n. 504 del 1992 e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., in quanto erroneamente la sentenza impugnata aveva affermato che l'Istituto contribuente non fosse tenuto al versamento dell'IMU; invero, pur avendo l'Istituto anzidetto il requisito soggettivo previsto dall'art. 7 comma 1 del d.lgs. n. 504 del 1992, per essere esso un ente non commerciale, non era stato provato il requisito oggettivo, essere cioè gli immobili di proprietà di detto Istituto utilizzati in via esclusiva per le attività tassativamente previste dalla norma anzidetta e cioè attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione e di culto, nonché didattiche; con specifico riferimento a tale ultima attività, lo svolgimento della stessa non costituiva di per sé sola presupposto per potere beneficiare dell'esenzione invocata, essendo altresì necessario verificare che detta attività didattica non fosse svolta in concreto con modalità commerciali; e, nella specie, era risultato che l'attività didattica esercitata nelle unità immobiliari in contestazione produceva degli introiti, essendo essa svolta dietro il pagamento di tariffe totalmente a carico degli utenti; nell'anno 2011 l'Istituto aveva avuto peraltro un volume di affari pari ad C 96.635,00, sì che era palese lo scopo di lucro da esso perseguito, pur trattandosi di ente senza fine di lucro; che, con il secondo motivo di ricorso, il Comune di Roma Capitale deduce violazione e falsa applicazione art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., in quanto la sentenza impugnata non aveva tenuto conto che, alla stregua della consolidata giurisprudenza di legittimità, spettava all'Istituto contribuente l'onere di provare di avere diritto all'esenzione IMU, secondo i principi fissati dall'art. 2697 cod.

civ. in materia di incidenza dell'onere della prova; l'Associazione avrebbe dovuto cioè provare di utilizzare direttamente l'immobile, cui si riferiva l'IMU chiesta in pagamento, per lo svolgimento di una delle attività tassativamente indicate dalla legge e che non avessero natura esclusivamente commerciale, non fossero cioè svolte secondo le regole proprie dell'economia di mercato; e l'onere di dimostrare che il concreto utilizzo dell'immobile non fosse avvenuto con modalità d'attività commerciale, gravante sul contribuente, non poteva essere assolto su base documentale e, nella specie in esame, i documenti prodotti dall'Istituto contribuente non dimostravano che l'attività didattica fosse attività priva di lucro e finalizzata a scopi di solidarietà sociale, essendo al contrario presenti gli elementi tipici dell'economia di mercato, quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza, sì che trattavasi di attività svolta in forma commerciale; che l'Istituto Omissis si è costituito con controricorso ed ha altresì presentato memoria; che i due motivi di ricorso proposti dal Comune di Roma Capitalej da trattare congiuntamente siccome strettamente correlati fra di loro, sono fondati; che, invero, l'IMU è stata introdotta nel nostro ordinamento con l'art. 7 d.lgs. n. 23 del 2011 a decorrere dal 2014; e, per essa, sono state confermate le esenzioni previste per l'ICI dall'art. 7 comma 1 lettere d) ed i) del d.lgs. n. 504 del 1992; è poi noto che l'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, convertito nella legge n. 214 del 2011, ha anticipato l'applicazione dell'IMU già a partire dall'anno 2012, senza intervenire sull'esenzione per gli immobili, di cui al citato art. 7 comma 1 lettere d) ed e) del d.lgs. n. 504 del 1992; è altresì noto che l'art. 91 bis del d.l. n. 1 del 2012, convertito nella legge n. 27 del 2012, ha previsto, con decorrenza 1 gennaio 2013, ulteriori limiti all'applicabilità delle citate esenzioni di cui sopra; sulla base di tale ultima normativa, l'esenzione dall'IMU è fruibile da parte dei soggetti, che rispondano a requisiti di carattere soggettivo ed oggettivo; il requisito soggettivo consiste nello svolgimento di un'attività non lucrativa; e non è contestato il possesso di tale requisito da parte dell'Istituto contribuente; il requisito oggettivo consiste che negli immobili venga svolta, con modalità effettivamente non commerciali, attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché quelle di cui all'art. 16 lettera a) della legge n. 222 del 1985; occorre pertanto far riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività nei singoli immobili, affinché possa essere concessa l'esenzione IMU; tale attività dev'essere priva di scopo di lucro e, conformemente al diritto dell'Unione europea, per sua natura non deve porsi in concorrenza con altri operatori del mercato e deve costituire espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà; occorre poi aggiungere che l'art. 9 comma 6 del d.l. n. 174 del 2012, convertito con modificazioni nella legge n. 213 del 2012, ha integrato il comma 3 del citato art. 91 bis del d.l. n. 1 del 2012, convertito nella legge n. 27 del 2012, prevedendo l'emanazione di un successivo decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, con il quale sarebbero stati stabiliti i requisiti generali e di settore per qualificare le attività di cui all'art. 7 comma 1 lettera i) del citato d.lgs. n. 504 del 1992 come svolte con modalità non commerciali; ed infatti è stato emanato il d.m. n. 200 del 2012, con cui sono state stabilite le modalità e le procedure riferite alle dichiarazioni IMU per qualificare le attività didattiche come svolte con modalità non commerciali; tali requisiti sono:

- che l'attività sia paritaria rispetto a quella statale e che la scuola adotti un regolamento che garantisca la non discriminazione in fase di accettazione degli allievi;
- che siano comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alcuni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standards previsti, di pubblicità dei bilanci;
- che l'attività sia svolta a titolo gratuito, ovvero di versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio; che la CTR non ha adeguatamente valutato gli anzidetti criteri, idonei ad escludere la natura commerciale dell'attività svolta negli immobili destinati all'esercizio dell'attività didattica; avrebbe dovuto invero essere verificata in concreto la gratuità dell'attività svolta, ovvero che gli eventuali importi versati fossero, per la loro

entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato, in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione (cfr. Cass. n. 28578 del 2020; Cass. n. 1031 del 2021; Cass. n. 4502 del 2012; Cass. n. 14226 del 2015); che, al contrario, la CTR si è limitata ad affermare, in modo del tutto generico, che l'attività didattica svolta dall'Istituto contribuente negli immobili, per i quali è stato chiesto il pagamento IMU anno 2013, fosse avvenuto con modalità non commerciali, pur avendo ammesso che l'entità dei ricavi non fosse marginale; che, pertanto, il ricorso proposto dal Comune di Roma Capitale va accolto; la sentenza impugnata va cassata e gli atti rimessi alla CTR del Lazio in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del presente giudizio di legittimità;

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del presente giudizio di legittimità. Così deciso in Roma il 15 aprile 2021.