

**Sentenza del 26/10/2005 n. 20776 - Corte di Cassazione Sentenza del 26/10/2005 n. 20776  
- Corte di Cassazione**

**Intitolazione:**

Imposta comunale sugli immobili - Immobili di proprieta' di enti non commerciali - Destinazione a fini istituzionali - Modalita' commerciali - Esenzione dall'imposta - Esclusione.

**Massima:**

L'esenzione dall'ICI ex art. 7, comma 1, lett. i) del DLG n. 504 del 1992 spetta a condizione che gli immobili appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) del DPR n. 917/1986 (enti pubblici o privati diversi dalle societa', residenti nel territorio dello Stato, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali) siano destinati allo svolgimento di attivita' istituzionali dell'ente e che tale attivita' non assuma natura commerciale (Nel caso di specie, la Corte ha confermato la sentenza di merito che aveva escluso dalla suddetta esenzione i locali destinati a scuola materna dall'ente morale, dato che quest'ultimo non aveva fornito la prova che l'attivita' in discorso fosse in favore di soggetti non abbiani o i ricavi eccedenti i costi fossero destinati ad attivita' assistenziali). \*Massima redatta dal Servizio di documentazione Economica e Tributaria.

**Testo:**

Svolgimento del processo

L'asilo infantile M.A. e' proprietario di un immobile nel comune di La Spezia, articolato su un piano terreno, un primo piano e un piano seminterrato, adibito per quanto concerne il piano terreno all'attivita' istituzionale di scuola materna. Il 23 maggio 2001 il comune di La Spezia ha notificato 5 avvisi di accertamento relativi alla imposta Ici dovuta per gli anni dal 1995 al 1997 e concernente sia il piano terreno che il primo piano dell'edificio.

Ha proposto ricorso l'asilo rilevando che il piano terreno e' esente ex artt. 7, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 504/1992 e 87, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 (Tuir) mentre il primo piano e' stato valutato, negli avvisi di accertamento, sulla base della variazione della rendita catastale del 4 marzo 1998 come tale inapplicabile agli anni precedenti (art. 74 della L. n. 432/2000). Il comune, costituitosi in prossimita' dell'udienza di discussione del ricorso, ha contestato il diritto all'esenzione e ha affermato l'applicabilita' della variazione della rendita catastale anche agli anni 1996-1997.

La Commissione tributaria provinciale di La Spezia, con sentenza n. 229/2/2001, ha accolto il ricorso rilevando la tardivita' della difesa svolta dal comune.

Ha proposto appello il comune lamentando l'erronea valutazione di intempestivita' delle proprie difese e il difetto di motivazione della sentenza, specificamente in ordine all'eccepita decadenza dal diritto all'esenzione derivante dallo svolgimento in concreto di attivita' commerciale nell'immobile (art. 111 del Tuir).

La Commissione tributaria regionale di Genova, con sentenza 16/9/03 ha accolto l'appello e respinto il ricorso originariamente proposto dall'asilo M.A.

Propone ricorso per cassazione l'asilo deducendo quattro motivi di impugnazione.

Con il primo motivo di ricorso deduce il ricorrente la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, dell'art. 87, commi 1, lettera c), e 4, degli artt. 108 e 111-bis del Tuir e dell'art. 2082 del codice civile e a tal fine fa rilevare che lo svolgimento di attivita' commerciale e' esplicitamente esclusa dal suo statuto.

Con il secondo motivo di ricorso l'Asilo lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 111-bis del Tuir, 57 del D.Lgs. n. 546/1992 e 2697 del codice civile in considerazione del fatto che l'eccezione di decadenza dall'esenzione e' stata sollevata tardivamente in appello e non provata dal Comune che l'ha sollevata.

Con il terzo motivo di ricorso l'asilo lamenta la violazione dell'art. 108 del Tuir e l'omesso esame di questioni e documenti decisivi. In particolare deduce il ricorrente che la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto valutare l'attivita' concretamente svolta nell'immobile al fine di accertare la eventuale ricorrenza del carattere di attivita' commerciale.

Infine con il quarto motivo il ricorrente deduce la violazione degli artt. 2909 del codice civile, 112 del codice di procedura civile, 53, 56 e

36, comma 2, n. 4), del D.Lgs. n. 546/1992 nonche' dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992. Rileva l'asilo che il comune non ha impugnato la parte della sentenza di primo grado relativa al primo piano e che conseguentemente la Commissione tributaria regionale ha violato il principio della intangibilita' del giudicato modificando la decisione sullo specifico punto. Deduce comunque l'omessa indicazione dei motivi di appello sul punto, il mancato rilievo della rinuncia alla difesa da parte del Comune (implicita nella non riproposizione delle difese in appello) e l'omessa motivazione della decisione. Nel merito afferma la inapplicabilita', ex art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992 della variazione della rendita catastale in via retroattiva.

Si difende con controricorso il c di La Spezia.

#### Motivi della decisione

I primi tre motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente stante la loro evidente interconnessione. L'ente ricorrente censura, con essi, sotto vari profili la decisione della Commissione tributaria regionale relativamente alla sua valutazione dei presupposti per riconoscere il diritto all'esenzione dall'Ici, per cio' che concerne il piano terreno dell'immobile che ospita l'attivita' di scuola materna svolta direttamente dall'asilo M.A.

Come e' stato linearmente sintetizzato dall'ente ricorrente tali presupposti sono riconducibili ad un profilo oggettivo (art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992: svolgimento esclusivo nell'immobile di attivita' di assistenza o di altre attivita' ritenute equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione) e ad un profilo soggettivo (art. 87, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 917/1986 richiamato dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992: svolgimento di tali attivita' da parte di un ente pubblico o privato che non abbia per oggetto istituzionale esclusivo o prevalente un'attivita' commerciale). L'accertamento dell'oggetto dell'ente deve essere compiuto tenendo conto delle disposizioni dell'atto costitutivo e solo se questo atto e' inesistente puo' essere riscontrato con riferimento all'attivita' concretamente svolta dall'ente (art. 87, comma 4, del D.P.R. n. 917/1986). Ai fini della distinzione fra attivita' commerciali e non commerciali si considerano non commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nella previsione dell'art. 2195 del codice civile (art. 108, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986).

Secondo l'assunto del ricorrente tutti questi presupposti per l'esenzione si riscontrerebbero per tabulas o sarebbero del tutto incontrovertibili nel caso in esame cosicche' la Commissione tributaria regionale, che non si e' attenuta alle citate disposizioni normative, e' incorsa in un vizio di violazione di legge.

L'interpretazione sottostante a questa valutazione del materiale probatorio non e' condivisibile perche' finisce per irrigidire in un riscontro formalistico il controllo sulla sussistenza dei presupposti per l'esenzione. Per quanto riguarda quello che il ricorrente definisce presupposto soggettivo si puo' concordare con il criterio di sussidiarieta'. A tale criterio e' effettivamente ispirato il legislatore apportando il correttivo dell'art. 111-bis, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 secondo il quale, indipendentemente dalle qualificazioni statutarie, l'ente perde il connotato soggettivo di ente non commerciale se esercita prevalentemente attivita' commerciale per un intero periodo di imposta.

Al contrario e' erroneo ritenere che il cosiddetto presupposto oggettivo possa essere accertato esclusivamente sulla base di riscontri documentali che attestino a priori il tipo di attivita' cui l'immobile e' destinato. Occorre invece verificare concretamente se l'attivita' cui l'immobile e' destinato, se pure rientrante fra quelle esenti, non sia svolta in concreto secondo le modalita' di un'attivita' commerciale (cfr. Cassazione, Sez. trib. 8 marzo 2004, n. 4654 e Cassazione, Sez. trib., 4 dicembre 2003, n. 18459).

Proprio a tale tipo di riscontro probatorio si e' indirizzata la Commissione tributaria regionale, dopo aver dato atto della sussistenza del requisito soggettivo, sulla base del contenuto delle disposizioni statutarie.

Nell'effettuare tale verifica la Commissione tributaria regionale ha preso in esame parametri di valutazione espressamente indicati dal legislatore nell'art. 108 del D.P.R. n. 917/1986 e in particolare l'elemento organizzativo dell'attivita' e il raffronto fra corrispettivi e costi di diretta imputazione. Ha inoltre valutato gli indici di correlazione fra fini statutari e esercizio dell'attivita' concretamente svolta e ne ha ricavato l'insussistenza di elementi di prova che attestassero la destinazione dell'attivita' scolastica a soggetti non abienti o la destinazione dei ricavi eccedenti i costi ad attivita' assistenziali direttamente o indirettamente svolte. Da tutto questo complesso di elementi probatori la Commissione tributaria regionale ha desunto la mancanza di prova della destinazione dell'immobile a una attivita' non commerciale e ha quindi affermato l'assenza del presupposto oggettivo per l'esenzione.

La Corte ritiene che tale tipo di riscontro del materiale probatorio risponda pienamente al contenuto delle disposizioni normative che legittimano l'esenzione e non si ponga affatto in contrasto con i principi generali in materia di onere della prova e in particolare con la pacifica asserzione giurisprudenziale secondo cui spetta al contribuente dimostrare i fatti che legittimano l'esenzione dal tributo (cfr. Cassazione, Sez. trib., 11 maggio 2004, n. 8901, Cassazione, Sez. trib., 29 luglio 2004, n. 14523, e Cassazione, Sez. trib., nn. 12749 e 12752 del 2 settembre 2002). Anche sotto il profilo della completezza e non contraddittorietà della motivazione va dato atto che la valutazione probatoria compiuta dalla Commissione tributaria regionale è stata esposta in modo esaustivo e pienamente comprensibile.

La Corte non può invece entrare nel merito della valutazione in concreto del materiale probatorio ed esaminare le specifiche censure mosse dal ricorrente, con il terzo motivo di ricorso in particolare, nell'intento di dimostrare anche in questo grado del giudizio il carattere non commerciale dell'attività svolta nel piano terreno dell'immobile di sua proprietà. Si tratta infatti di una valutazione preclusa in sede di giudizio di legittimità.

Per quanto riguarda invece l'imposizione tributaria relativa al piano primo dell'immobile, a cui si riferisce il quarto motivo di ricorso, la Corte rileva quanto segue. L'impugnazione da parte del comune di La Spezia del capo della sentenza di primo grado, relativo agli accertamenti nn. 3617 e 3618, deve considerarsi avvenuta sulla base del raffronto delle conclusioni del comune riportate nella sentenza della Commissione tributaria regionale. Tale impugnazione è peraltro da considerarsi del tutto generica. Secondo l'assunto dello stesso comune controricorrente a fronte della genericità delle contestazioni del contribuente "non si è posta la necessità di sviluppare le ragioni dell'avviso di accertamento". Questo presupposto, oltre a non legittimare comunque la mancata indicazione dei motivi di appello, si basa su due affermazioni smentite dal riscontro del contenuto degli atti processuali e cioè che la questione dell'esenzione assorbiva ogni altro vizio denunciato alla Commissione tributaria provinciale e che non esisteva "alcuno specifico motivo di impugnazione se non una confusa esposizione dei fatti che ad avviso del contribuente avrebbero accompagnato l'emissione di questi atti". Al contrario l'impugnazione degli avvisi di accertamento relativi al piano primo dell'immobile, da parte dell'ente contribuente, si basava su un rilievo ben preciso e ben distinto dalla questione dell'esenzione che manifestamente riguardava esclusivamente il piano terreno. Si basava cioè sulla non applicabilità "retroattiva" della nuova rendita catastale in ragione del fatto che era stata adottata in epoca successiva agli esercizi tributari oggetto degli accertamenti. Di fronte quindi a questa assoluta genericità dell'appello la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto dichiararne l'inammissibilità limitando pertanto il suo accoglimento alla parte della decisione concernente gli altri avvisi di accertamento aventi ad oggetto l'imposizione Ici afferente il piano terreno dell'immobile. Il ricorso per cassazione va quindi accolto limitatamente al quarto motivo e la sentenza impugnata deve conseguentemente essere cassata con riferimento al motivo accolto.

Sussistono giusti motivi per compensare interamente le spese processuali del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie limitatamente al quarto motivo il ricorso e cassa senza rinvio la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto. Compensa le spese processuali del presente giudizio.