Servizio di documentazione tributaria

Corte di Cassazione
Sezione V
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 08/03/2004 n. 4645

Intitolazione:
Imposta comunale sugli immobili (ICI) - Esenzione ex art. 7, comma 1, lett.
i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - Condizioni - Ente ecclesiastico - Esclusiva destinazione dell'immobile allo svolgimento di una delle attivita' ivi indicate, in particolare quelle di cui all'art. 16, lett.a), della legge n.
222 del 1985 - Necessita' - Conseguenze - Immobile utilizzato per lo svolgimento di attivita' oggettivamente commerciale - Spettanza del beneficio - Esclusione.

Massima:
In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta a condizione che gli immobili - appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del dPR 22 dicembre 1986, n. 917 - siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attivita' contemplate nella norma medesima, tra le quali, nel caso degli enti ecclesiastici, anche quelle in- dicate nel richiamato art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attivita' di religione o di culto, cioe' 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). Ne consegue che il beneficio dell'esenzione dall'imposta non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico - come pure agli enti di istruzione e beneficenza, ai quali quelli ecclesiastici aventi fine di religione o di culto sono, ai fini tributari, equiparati ex art. 7 della legge 25 marzo 1985, n.121 -, che siano destinati allo svolgimento di attivita' oggettivamente commerciali (nella fattispecie, gestione di pensionati con pagamento di rette).

*Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

Fatto

La causa ha ad oggetto l'impugnazione, da parte dell'Istituto S.Z.S.C.F., di un avviso di accertamento emesso dal comune di L'Aquila per il pagamento, per l'anno 1995, dell'Ici relativa ad alcuni immobili adibiti a casa di cura ed a pensionato per donne anziane e per studentesse universitarie.

Il ricorso veniva respinto dalla Commissione di I grado, e questa decisione veniva confermata dalla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo con sentenza in data 3 maggio-29 novembre 2003.

L'istituto ha proposto ricorso per cassazione, con tre motivi, con atto notificato il 15 marzo 2002.

Il comune intimato non ha presentato difese in questa fase.

Infine, il ricorrente ha depositato un'ampia memoria difensiva.

Diritto

1. Con il primo motivo di impugnazione il ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 2, 4, 15 e 16 della L. n. 222 del 1985, dell'art. 7, comma 3, dell'Accordo 18 febbraio 1984 (modificativo dell'Accordo Lateranense), nonche' dell'art. 87, comma 4, del Tuir e degli artt. 7 ed 11 del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Sottolinea che, al sensi dell'art. 2 della L. n. 222 del 1985, gli istituti religiosi come appunto il ricorrente (che aveva anche ottenuto il

Servizio di documentazione tributaria

riconoscimento ai fini legali) avevano fine di religione e di culto e costituivano enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

Come tali erano equiparati ai fini tributari agli enti aventi fini di beneficenza e di istruzione.

Rientravano percio' nella categoria di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir.

La sentenza impugnata doveva ritenersi illegittima perche' non aveva attribuito nessuna rilevanza a questa qualita' di ente ecclesiastico legalmente riconosciuto.

Il giudice aveva ritenuto invece, senza un'indagine effettiva, che l'ente svolgesse un'attivita' commerciale di carattere principale e non occasionale.

Quelle svolte dall'istituto erano, invece, prestazioni di servizi, che, per definizione, ed oggettivamente, non avevano questa natura, come scuole materne, orfanotrofio, casa famiglia ed assistenza alle donne anziane.

La Commissione regionale si era invece basata su di un criterio meramente quantitativo.

Il ricorrente nega inoltre che il comune avesse poteri di accertamento in questa materia e sosteneva che questo potere spetta soltanto all'Amministrazione finanziaria dello Stato.

2. Con il secondo motivo l'istituto denunzia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 87, comma 4, del Tuir.

Per valutare se un ente avesse, o meno, natura di ente commerciale sarebbe stato necessario esaminarne preventivamente lo statuto.

Nel caso di specie lo statuto avrebbe dimostrato la natura religiosa, e non commerciale, dell'istituto.

La prova di una natura commerciale avrebbe dovuto essere dimostrata attraverso un esame dell'attivita' concretamente esercitata, ne' poteva valere a questo fine un certificato della camera di commercio (che, del resto, faceva riferimento all'attivita' svolta dalle singole unita' locali, e non a quella dell'istituzione in quanto tale).

Il ricorrente sottolinea ancora che come ente religioso, e non commerciale, era stato assoggettato - come verificabile all'anagrafe tributaria - ad imposta Irpeg nella misura ridotta del 18 per cento (e non nella misura ordinaria del 36 per cento).

La sentenza non conteneva alcuna dimostrazione dell'esistenza di una propria pretesa natura commerciale, tanto meno prevalente.

Del resto una parte cospicua dei pretesi redditi era costituita da contributi sociali in regime di convenzione, e percio' esclusi da ogni possibile considerazione ai fini della natura commerciale.

La Commissione, inoltre, non aveva tenuto conto del fatto che nei bilanci annuali si erano cumulati incassi afferenti differenti periodi di attivita', dovuti al diverso momento impositivo previsto per l'Iva (quello del pagamento) e per le imposte dirette (competenze d'esercizio).

3. Infine con il terzo ed ultimo motivo di ricorso l'istituto S.Z.S.C.F. denunzia un ulteriore profilo di violazione e falsa applicazione riferita all'art. 111-bis del Tuir.

Questa norma identifica i criteri in base ai quali si perde la qualificazione di ente non commerciale.

Le ipotesi previste si basano sul confronto tra la consistenza dei beni e mezzi attinenti alla sfera delle attivita' commerciali rispetto alle altre, e non su criteri meramente quantitativi.

L'ente sottolinea che il comma 4 della norma esclude gli enti ecclesiastici, riconosciuti come persone giuridiche, da questa disciplina e dalle valutazioni ed i confronti che ne derivano, ed argomenta che questo regime specifico era conseguenza dell'indagine rigorosa cui gli enti ecclesiastici erano stati sottoposti per ottenere il riconoscimento da parte dell'autorita' civile, e lamenta che la sentenza non abbia esaminato questo profilo che era stato puntualmente sollevato.

4. Deve essere affrontata preliminarmente, perche' astrattamente assorbente, l'eccezione pregiudiziale, sollevata dal ricorrente nella memoria illustrativa, di invalidita' della costituzione del comune de L'Aquila sia nel primo che nel secondo grado del giudizio.

Il ricorrente rileva la mancanza, dalle delibere della giunta municipale, di autorizzazione dell'ente a costituirsi in giudizio, sottolineando che essa e' necessaria perche' il sindaco possa rappresentare

Servizio di documentazione tributaria

il comune nella lite, e che la sua mancanza incide sulla capacita' processuale dell'ente pubblico e si risolve nel difetto di un presupposto processuale, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio.

L'invalidita' delle due costituzioni in giudizio del comune nelle fasi di merito comporterebbe, inoltre, il divieto per il giudice di utilizzare i documenti prodotti dall'ente, 5. Di per se stessa l'eccezione e' fondata, ma il suo accoglimento non e' rilevante ai fini della decisione, sia perche' e' stato l'istituto, soccombente in primo grado, a proporre appello, e percio' la nullita' della costituzione del comune in secondo grado non potrebbe in nessun caso comportare il consolidamento della sentenza di primo grado, sia perche' i documenti prodotti dal comune sono privi di un particolare valore probatorio, e, in ogni caso, concernono circostanze non contestate.

Come gia' rilevato da questa Corte "l'autorizzazione a stare in giudizio da parte degli organi comunali competenti (la giunta municipale, secondo il nuovo ordinamento delle autonomie locali di cui alla L. n. 142 del 1990) e' necessaria perche' il sindaco possa rappresentare il comune in qualsiasi lite attiva e passiva, con la conseguenza che la mancanza di essa incide sulla capacita' processuale dell'ente pubblico e, risolvendosi nel difetto di un presupposto processuale, e' rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio" (Cass. civ., 28 maggio 1998, n. 5286; nello stesso senso, 29 marzo 1996, n. 2955; 5 marzo 1992, n. 2639).

Ne' e' sufficiente che l'autorizzazione sia stata rilasciata, e neppure che sia citata nell'atto di costituzione; occorre che sia presente alla causa, in modo da poter essere immediatamente verificata, in quanto "la mancanza al momento della decisione in grado di appello dei documenti attestanti l'autorizzazione al sindaco a stare in giudizio per il comune, che abbia proposto l'impugnazione, impone al giudice del gravame di dichiararne l'inammissibilita'" (Cass. civ., 23 giugno 1992, n. 7682; nello stesso senso, 19 luglio 2001, n. 9838).

6. Come risulta dal riscontro diretto degli atti (verifica che la Corte puo' compiere direttamente essendo stata sollevata una questione di carattere processuale) sia in primo che in secondo grado il comune de L'Aquila si e' costituito con apposita procura rilasciata dal sindaco ad un funzionario; in entrambi i casi nella procura sono citati gli estremi della delibera di autorizzazione della giunta municipale, ma il documento non si rinviene in atti, ne' vi sono riscontri di una sua produzione in giudizio.

Percio', in applicazione del principio di diritto sopra ricordato, la costituzione dell'ente sia nel primo che nel secondo grado del giudizio non era valida, ne' erano utilizzabili le produzioni del comune.

Sempre il riscontro diretto degli atti chiarisce, pero', che queste produzioni si riducevano a ben poca cosa: in concreto si rinvengono in atti ritagli di giornale e certificati della Camera di commercio.

I primi sono privi di valore probatorio, mentre i certificati attestano l'iscrizione di alcune attivita' alla Camera di commercio, che non e' contestata; anche il ricorso ne da' atto (a pag. 10) per fornirne la spiegazione.

Del resto, per la verita', la sentenza fa riferimento ai documenti, ma specifica che le circostanze da essi provate erano incontroverse tra le parti: evidentemente sarebbero state incontroverse tra le parti anche senza le visure camerali.

Cio' significa che in realta' quei documenti sono irrilevanti, e che anche senza di essi il giudice del merito non avrebbe potuto che giungere alla medesima conclusione: la violazione del divieto della loro utilizzazione conseguente alla invalidita' della costituzione in giudizio del comune non ha inciso, percio', sulla decisione del giudice del merito, ne' l'applicazione di quel divieto comporterebbe una decisione diversa da parte di un giudice di rinvio.

7. Passando all'esame delle questioni di merito, il primo motivo del ricorso e' infondato, e non puo' trovare accoglimento.

Le ipotesi, peraltro limitate, di esenzione dall'Ici sono previste, come e' noto, dall'art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta.

L'elenco, ricomprende, alla lettera i) "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, 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 attivita' assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonche' delle attivita' di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

Occorre percio' che si verifichino contemporaneamente entrambe le condizioni, quella soggettiva dell'appartenenza dell'immobile ad uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir, e quello oggettivo della destinazione esclusiva dell'immobile allo svolgimento di una delle attivita' - ritenute dal legislatore meritevoli di un trattamento fiscale di favore - elencate nella lettera i) dell'art. 7, e, tra esse, di una di quelle previste nella lettera a) dell'art. 16 della L. n. 222 del 1985.

attivita' commerciali".

L'istituto ricorrente e' un ente ecclesiastico che fa parte dell'organizzazione della chiesa cattolica, e rientra certamente nell'ambito di questa definizione: proprio perche' ente ecclesiastico non ha, in particolare, come fine esclusivo - e si deve ritenere neppure come fine prevalente - l'esercizio del commercio.

9. In ogni caso la prova su questo punto dell'esercizio prevalente esclusivo dell'attivita' commerciale sarebbe spettata all'ente impositore, e manca: su questo punto specifico e' esatta la critica del ricorrente secondo cui non puo' certo considerarsi tale la sola circostanza che abbia conseguito degli utili dallo svolgimento di una propria attivita', senza che si sia proceduto a nessuna analisi ulteriore sulla natura, e la provenienza, di essi.

Correlativamente, sono errate, o comunque non provate, le valutazioni espresse nella sentenza impugnata sul medesimo punto del carattere esclusivo o prevalente dell'attivita' commerciale.

Quelle valutazioni, pero', erano comunque irrilevanti, perche' l'imposizione ai fini Ici ha un carattere oggettivo, e prescinde dal carattere esclusivo o prevalente, o invece secondario o occasionale, delle attivita' svolte negli immobili; di conseguenza e' irrilevante ai fini della decisione anche il fatto che si trattasse di valutazioni in se stesse errate.

10. Non sussiste, invece, il requisito oggettivo, anch'esso indispensabile, della destinazione esclusiva dell'immobile ad una delle attivita' prese in considerazione dalla legge ai fini dell'esenzione, in particolare, nel caso di un ente ecclesiastico, di quelle indicate nell'art. 16 della L. n. 222 del 1985.

Questa legge contiene, tra l'altro, "disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia".

In particolare - per quanto puo' rilevare ai fini della decisione - l'art. 15 della legge prevede che questi ultimi, se civilmente riconosciuti, possono, nel rispetto delle leggi dello Stato, svolgere liberamente attivita' diverse da quelle di religione o di culto, mentre l'art. 4 chiarisce che quelli che gia' da prima dell'entrata in vigore della legge erano in possesso del riconoscimento della personalita' giuridica lo conservavano, e l'art. 3 che anche gli altri possono ottenerlo successivamente.

L'art. 16 contiene due previsioni distinte riferite alle attivita' svolte da parte degli enti ecclesiastici.

Alla lettera a) - quella richiamata dalla legge fondamentale sull'Ici n. 504/1992 - sono previste, le "attivita' 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"; nell'introdurre l'imposta comunale sugli immobili, il legislatore ha voluto che queste attivita' di carattere religioso, o, in ogni caso, strettamente connesse a quelle propriamente religiose, fruiscano dello stesso trattamento di favore previsto per le altre attivita', culturali, assistenziali, eccetera, indicate alla lettera i) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504.

Alla lettera b) lo stesso art. 16 della nuova legge sui beni ecclesiastici fa riferimento, invece, alle "attivita' diverse da quelle di religione o di culto, quelle di assistenza e di beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attivita' commerciali o a scopo di lucro".

Questo secondo ambito, non propriamente religioso o strettamente

Servizio di documentazione tributaria

Servizio di documentazione tributaria

connesso a quello religioso, delle possibili attivita' degli enti ecclesiastici, non e' richiamato dall'art. 7 della legge Ici.

Questo non esclude necessariamente che possano godere anch'esse del medesimo regime di favore; molte di esse (quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) rientrano gia' - in via diretta e non tramite il richiamo alla legge sugli enti ecclesiastici - nella previsione della lettera i).

Non altrettanto avviene per quelle commerciali o per fini di lucro, pure ricomprese nella stessa lettera b) dell'art. 16 della legge sugli enti ecclesiastici: si tratta di un ambito di attivita' che puo' essere svolta da enti ecclesiastici, ma cui il legislatore fiscale non ha riservato un trattamento di esenzione ai fini dell'Ici.

11. Ai fini di causa non rileva, percio', che l'accordo internazionale tra Stato italiano e Chiesa cattolica - ratificato e reso esecutivo con la L. 25 marzo 1985, n. 121 - che ha apportato modificazioni ai patti lateranensi disponga, al comma 3 dell'art. 7, che "Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici... come pure le attivita' dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficienza o di istruzione".

Ai fini della imposizione Ici tanto gli enti ecclesiastici che quelli con fini di istruzione o di beneficenza sono esentati dall'imposta, limitatamente agli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attivita' istituzionali (o di altre attivita' rientranti - anche tramite il richiamo alla L. n. 222/1985 - nella previsione della lettera i) dell'art. 7 della legge Ici), non lo sono, invece, per gli immobili destinati ad altro.

Un ente ecclesiastico puo' svolgere liberamente - nel rispetto delle leggi dello Stato - anche un'attivita' di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attivita' stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono - anche agli effetti tributari - quelle previste per le attivita' commerciali, senza che rilevi che l'ente la svolga, oppure no, in via esclusiva, o prevalente: di conseguenza il giudice del merito non era tenuto a motivare su questo punto specifico.

Per la stessa ragione rimangono irrilevanti le valutazioni del giudice di merito sul carattere esclusivo o prevalente dell'attivita' commerciale stessa.

12. Quello che rileva ai fini di causa e' soltanto lo svolgimento all'interno degli immobili da sottoporre a tassazione di attivita' commerciali, indipendentemente dalla loro entita' sia in valori assoluti che in termini relativi.

Secondo quanto risulta dall'accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata (e non inficiato dall'utilizzazione di documenti, di per se stessi irrilevanti, prodotti dal comune) l'istituto gestiva attivita' oggettivamente commerciali come la gestione di pensionati con il pagamento di rette.

Si trattava percio' di attivita', che proprio perche' oggettivamente commerciali, non erano soltanto ricettive o sanitarie e come tali esentate dall'Ici (perche' ricomprese nella previsione della lettera i) dell'art. 7).

Gli immobili destinati a queste attivita' oggettivamente commerciali non rientrano, invece, nell'ambito dell'esenzione dall'Ici, e per essi l'istituto e' tenuto al pagamento dell'imposta.

Ne', infine, il fatto di svolgere attivita' commerciali contrastava necessariamente con la natura di ente ecclesiastico dell'istituto, e con i suoi fini istituzionali, anche perche' attivita' commerciale non e' sinonimo di attivita' con fini di lucro (tanto e' vero che proprio a proposito degli enti ecciesiastici l'art. 16, lettera b), della L. n. 222 del 1985 le distingue): come giustamente osserva la sentenza impugnata, la destinazione degli utili - ad una ripartizione in favore dei partecipanti all'attivita' commerciale, o al perseguimento di fini sociali o religiosi - e' un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non fa venir meno il carattere commerciale dell'attivita', e non rileva ai fini della tassazione Ici.

13. L'ulteriore rilievo secondo cui il potere di accertamento nella materia in esame sarebbe spettato all'Amministrazione finanziaria (dello Stato) - e non al comune come aveva ritenuto la sentenza - e' generico, e comunque infondato, perche' la L. n. 504/1992 attribuisce al comune, e non allo Stato, il compito di effettuare le operazioni di liquidazione e di

accertamento sulla base degli elementi desumibili - tra l'altro - dal sistema informativo del Ministero delle finanze.

14. Il secondo motivo di impugnazione rimane assorbito dalla reiezione del primo.

Ai fini del pagamento dell'Ici, infatti, e' irrilevante che l'attivita' economica svolta dall'ente ecclesiastico abbia, o no, carattere esclusivo o prevalente: come gia' si e' sottolineato, anche gli enti soggettivamente non commerciali (e percio' anche quelli ecclesiastici) sono soggetti all'imposizione Ici per gli immobili destinati allo svolgimento di attivita' oggettivamente commerciali.

15. Infine, il terzo ed ultimo motivo di impugnazione e' infondato per la ragione di carattere assorbente che la norma di cui viene dedotta la violazione, vale a dire l'art. 111-bis del Tuir, e' applicabile soltanto dal 1998 (essendo stata inserita con il comma 1 dell'art. 6 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460) perche' l'anno di imposizione cui si riferisce il ricorso e' anteriore all'entrata in vigore del decreto stesso, e quest'ultimo non ha valore retroattivo.

16. Concludendo, dunque, il ricorso e' infondato e va respinto.

Dato che il comune intimato non ha svolto attivita' difensive in questa fase la Corte non deve adottare provvedimenti sulla liquidazione delle spese di causa.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Servizio di documentazione tributaria