

Giurisprudenza - CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 29 aprile 2015, n. 8649

Tributi - ICI - Onlus - Immobile in cui si svolge attività di assistenza sanitaria - Esenzione - Presupposti - Limiti

Svolgimento del processo

La controversia concerne l'impugnazione di un avviso di accertamento ai fini ICI per l'anno 2002, contestato perché compiuto oltre il termine di decadenza di cui all'art. 11 D.Lgs, n. 504 del 1992 con atto privo di motivazione e senza tenere conto dell'esenzione spettante all'Istituto religioso, in qualità di Onlus svolgente attività di assistenza sanitaria, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i), del medesimo decreto, perché non esercente attività commerciale, bensì attività di assistenza sanitaria ai malati di mente nel quadro del servizio sanitario nazionale.

La Commissione adita rigettava il ricorso non ritenendo bastevole all'esenzione la qualifica di Onlus posseduta dall'Istituto religioso e non provato l'esclusivo esercizio di attività non commerciale. La decisione era riformata con la sentenza in epigrafe, che, invece, riteneva dovuta l'esenzione in relazione alla natura di Onlus dell'Istituto debitore.

Avverso tale sentenza il Comune di Potenza propone ricorso per cassazione con due motivi, illustrato anche con memoria. Resiste l'istituto religioso con controricorso, illustrato anche con memoria.

Motivazione

Preliminarmente va rilevata l'infondatezza delle eccezioni di inammissibilità del primo motivo di ricorso sollevate dalla parte controricorrente: quanto alla prima, in quanto il ricorso non presenta un quesito di diritto a contenuto multiplo capace di generare ambiguità e da richiedere un'attività interpretativa da parte della Corte, bensì un quesito a contenuto univoco e specifico, coerente conclusione delle argomentazioni sviluppate nel motivo di impugnazione, senza che vi sia bisogno di alcun intervento "esterno" di semplificazione; quanto alla seconda, perché il primo motivo di ricorso pone con tutta evidenza una questione di diritto, denunciata correttamente come violazione di legge, e il vizio di motivazione (enunciato nell'epigrafe, ma poi non specificamente argomentato) non assume alcuna decisiva rilevanza nell'economia del motivo stesso, né quest'ultimo appare funzionale ad una richiesta di revisione sotto il profilo fattuale, del giudizio di merito.

Con il primo motivo di ricorso l'ente locale contesta, sotto il profilo della violazione di legge e dell'insufficienza di motivazione, le conclusioni alle quali è prevenuto il giudice di merito laddove ha ritenuto applicabile l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1 lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 all'ente religioso in questione per il solo fatto della riconosciuta qualità di ONLUS in capo all'ente medesimo: da tale qualità soggettiva la sentenza impugna trae la conseguenza che se «non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali (nel caso, assistenza sanitaria ai malati di mente) nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale ed i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito». Il motivo è fondato sulla base del principio presso da questa Corte con la sentenza n. 24500 del 2009: «In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), redenzione prevista dall'art. 7, comma 1 lett., i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 è limitata all'ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nell'art. 16, lett. a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222, e pertanto non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolga attività sanitaria, non rilevando in contrario né la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività, né il principio della libertà di svolgimento di attività commerciale da parte di un ente ecclesiastico - fondato, oltre che sull'art. 16, lett. a), della Legge n. 222 del 1985, anche sulla legge 25 marzo 1985, n. 121 in tema di revisione del concordato - , né la successiva evoluzione normativa, in quanto a) l'art. 7, comma 2-bis, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (aggiunto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248, poi modificato dal comma 133 dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 ed infine sostituito dall'art. 39, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella Legge 4

agosto 2006, n. 248) nell'estendere l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. I), cit. alle attività ivi indicate "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse" (versione originaria) e poi a quelle "che non abbiano esclusivamente natura commerciale" (versione vigente), ha carattere innovativo e non interpretativo; b) l'art., 111-bis del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (*ndr* art., 111 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), (aggiunto dall'art. 6 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460), nel prevedere (comma 1) la perdita della qualifica di ente non commerciale per gli enti che esercitino prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta ad esclusione (comma 4) di quelli ecclesiastici, riflette i suoi effetti unicamente sulla qualità del soggetto utilizzatore dell'immobile, ma non sul requisito oggettivo dell'attività nello stesso esercitata» (v. anche Cass. n. 14530 del 2010).

Peraltro questa Corte ha, in linea generale, stabilito che «l'esenzione prevista dall'art. 7, comma primo, lett. i), del D.Lgs 30 dicembre 1992, n. 504, è subordinata alla compresenza di un requisito aggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 rinvia). La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale» (Cass. n. 4502 del 2012). Nel caso di specie risulta che l'ente religioso percepisce a fronte dell'attività esercitata corrispettivi sia per le attività svolte nel quadro del Servizio Sanitario Nazionale, sia per le attività svolte (anch'esse presenti) al di fuori del Servizio. In particolare - e ciò vale anche in ordine alla valutazione del secondo motivo di ricorso con il quale si denuncia la mancata applicazione sul principio generale che regola l'onere della prova - è stato stabilito, con effetti estensibili ad altre analoghe fattispecie, che «le esenzioni previste dall'art. 7, comma primo, lett. a) ed i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 non si applicano agli immobili di proprietà del Fondo edifici di culto, locati a terzi, in quanto, ai fini in esame, non ha alcuna rilevanza la natura giuridica dell'ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell'una o dell'altra esenzione ma il fatto che, in concreto, l'utilizzo degli immobili de quibus non risponda alle condizioni previste dalla legge per l'operatività delle esenzioni medesime, risultando, di conseguenza, irrilevante anche che i proventi della locazione siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente» (Cass. n. 3733 del 2010). La prova della sussistenza del requisito oggettivo spetta al soggetto che pretende l'applicazione dell'esenzione, secondo quanto ha già riconosciuto questa Corte: «La sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale» (Cass. n. 5485 del 2008; sull'onere della prova gravante sul contribuente v. anche Cass. n. 27165 del 2011).

Pertanto il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata.