

Sentenza n. 3593 del 19 novembre 2020
della Commissione Tributaria Regionale Roma - Sez. VII
(udienza del 16 novembre 2020)

SENTENZA

- sull'appello n. 2108/2019 - depositato il 04/04/2019
- avverso la pronuncia sentenza n. 15740/2018 Sez:24 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

contro:

COMUNE DI ROMA

proposto dagli appellanti:

XXXXXXXXXX

XXXXXXXXXX

difeso da:

X

X 00100 ROMA RM

difeso da:

XXX

XXX 00100 ROMA RM

Atti impugnati: AVVISO DI ACCERTAMENTO IMU 2012

FATTO

XXXX ha impugnato la sentenza n. 15740/2018 della Sez. 24 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma depositata il 14 settembre 2018 con cui è stato parzialmente accolto il ricorso avverso l'avviso di accertamento n. (...) IMU 2012 del comune di Roma dell'XXXXX con compensazione delle spese.

Il giudice di primo grado con la citata sentenza ha, fra l'altro, evidenziato che:

a) "l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an e il quantum debeatur (Cassazione civile, sez. tributaria, sentenza 20.09.2013 n. 21564). Orbene nella fattispecie in esame, si ritiene che tali elementi conoscitivi siano stati forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che ha permesso al ricorrente un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa;

b) superato si appalesa il motivo di censura riguardante il mancato riconoscimento della storicità degli immobili, giacché con provvedimento assunto in autotutela Roma Capitale ha annullato parzialmente l'atto gravato applicando le riduzioni previste per immobili storici;

c) infondata si reputa la censura per il mancato riconoscimento dell'esenzione da imposta in materia di IMU, ai sensi dell'art. 9 comma 8 del D.Lgs. n. 23 del 2011, fondata sull'assunto che le unità immobiliari site in Via del C., XXXXXX censiti al Fg. (...), N. (...), Sub. (...), (...), (...) e (...), sarebbero utilizzate esclusivamente per attività di religione e di culto;

d) in tal senso si ritiene che l'Istituto religioso con riferimento a tali immobili non abbia prodotto agli atti di causa documentazione idonea a comprovare l'effettivo svolgimento di quelle attività istituzionali, ossia di religione e culto, che giustificerebbe l'applicazione dell'agevolazione;

e) al riguardo giova evidenziare che: "spetta al soggetto che fa valere il diritto ad un'agevolazione tributaria, che costituisce deroga al normale regime di imposizione... di fornire la prova che ricorrono in concreto le condizioni previste dalla legge per poter godere della... esenzione" (Corte di Cassazione, sentenza n. 14146 del 24 settembre 2003);

j) va, peraltro, rilevato che come precisato da autorevole giurisprudenza che: "In base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare la sussistenza del requisito che deve essere accertato, non sulla base di riscontri documentali che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, ma verificando concretamente l'attività cui l'immobile è destinato... stante la prevalenza della situazione di fatto" (Cassazione sentenze nn. 4225 e 14226, depositate l'8 luglio 2015, n. 4502 del 21/03/2012);

g) meritevole di accoglimento si appalesa, invece, la censura di illegittimità della sanzione irrogata per infedele dichiarazione in considerazione della presentazione da parte dell'Ente Religioso della dichiarazione IMU il 24/11/2014. La regolarità di tale adempimento è stata peraltro riconosciuta anche dall'Ufficio che ha comunicato l'emissione a breve di un atto di autotutela per accogliere le doglianze dell'Ente.

h) La Commissione Tributaria Provinciale

- prende atto che in sede di autotutela Roma Capitale ha ridotto la pretesa tributaria a titolo di imposta, sanzioni e interessi ad Euro 20.655,57 per l'anno 2012;

- accoglie parzialmente il ricorso con riferimento alla sanzione irrogata per "infedele dichiarazione";

- per il resto rigetta il ricorso; spese compensate.

L' XXXXXX nel presentare appello avverso la sentenza n. 15740/2018 della Sez. 24 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma depositata il 14 settembre 2018 relativa all' avviso di accertamento d'ufficio in materia di Imposta Municipale Propria n.46180 per l'anno 2012 fa presente che:

- è proprietaria delle seguenti unità immobiliari site in R., di seguito indicate con il medesimo numero progressivo riportato nell'avviso di accertamento di cui si discute (doc. 3):

- parte delle predette unità e precisamente quelle contraddistinte dalla n.1 alla n. 33 comprese, sono sottoposte ai vincoli di cui alla L. 1 giugno 1939, n. 1089, abrogata e traspota nel D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali) e ss. mm. e ii., concernente la tutela dei beni di interesse artistico e storico, anche -quest'ultimo abrogato dal vigente D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (Codice dei -beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della L. 6 luglio 2002, n. 137) (cfr. fase. I grado doc. 3, 4, 5, 6 e 7);

- inoltre, le unità contraddistinte con i nn. 26, 27, 28 e 29 sono destinate ad attività di religione e culto ivi essendo volte le attività istituzionali dell'Istituto alloggiando esclusivamente religiosi;

- in data 8/3/2017, veniva recapitato a mezzo posta all'odierna appellante l'avviso di accertamento in rettifica in materia di Imposta Municipale Propria n.46180 per l'anno 2012, con riferimento alle predette unità immobiliari, ove Roma Capitale "con le informazioni sul patrimonio immobiliare desumibili dal catasto edilizio urbano di Roma, dalla Conservatoria dei Registri Immobiliari nonché con i dati reperibili presso l'anagrafe comunale e l'anagrafe tributaria... omissis.... ", sosteneva che: "l'Ente contribuente risulta proprietario delle unità immobiliari riportate nel prospetto dell'accertato del presente avviso di accertamento. E 'stata riscontrata la carenza dei requisiti necessari al riconoscimento del diritto all' esenzione, previsti dal D.M. n. 200 del 19 novembre 2012. Da una analisi svolta si desume che l'attività svolta non presenta i requisiti idonei al riconoscimento dell' esenzione, pertanto considerando l'insufficienza dei versamenti e l'assenza di una dichiarazione IMU congrua, si è proceduto ad emettere in capo al contribuente il presente avviso di accertamento ed ad irrogare la sanzione per infedele dichiarazione pari al 50% dell'imposta dovuta";

- in considerazione di ciò ha ritenuto l'Ufficio di poter procedere all'avvio del procedimento di accertamento per l'importo complessivo di Euro 114.004,17 di cui:

Euro. 81.727,02 per il presunto omesso versamento dell'imposta;

Euro 29.726,02 a titolo di sanzione amministrativa per asserita infedele dichiarazione IMU, nonché Euro 2.541,95 a titolo d'interessi (cfr. doc 3);

- avverso detto procedimento l'istante proponeva ricorso alla cui lettura dei motivi per brevità si rimanda e che sinteticamente possono essere riassunti nel vizio di motivazione, nell'omesso riconoscimento del vincolo di interesse storico culturale gravante su detti immobili, nell'omesso riconoscimento dell'esenzione ICI di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 con riferimento a due unità immobiliari, e nell'errata applicazione della sanzione (doc. 4);

- nelle more del giudizio incardinato avanti codesta ecc.ma Commissione al r.g. n. 7620/2017, veniva notificato, con raccomandata provvedimento di annullamento parziale del predetto avviso di accertamento IMU n. (...) per l'anno d'imposta 2012, prot. N. (...) del 30/08/2017, per la seguente motivazione: MANCATA APPLICAZIONE DELLE RIDUZIONI PREVISTE IN CASO DI IMMOBILI STORICI, con conseguente correzione dei prospetti riportati nell'originario avviso di accertamento e degli importi dovuti a titolo di imposta, sanzioni e interessi (cfr. doc. 5);

- pertanto, in conseguenza di detto provvedimento veniva richiesto all'appellante il pagamento dell'importo di Euro 20.655,57 di cui Euro 14.818,31 per il presunto omesso versamento dell'imposta, Euro 5.377,43 a titolo di sanzione amministrativa per asserita infedele dichiarazione IMU, nonché Euro. 459,83 a titolo d'interessi, e infine Euro 8,75 per spese di notifica;

- anche detto ultimo provvedimento veniva impugnato avanti la competente Commissione Tributaria Provinciale di Roma, poiché parzialmente illegittimo in quanto, aveva i contenuti di un nuovo avviso di accertamento con riferimento a unità immobiliari non accertate nell'avviso di accertamento originario, non riconosceva il vincolo storico su alcune unità immobiliari, non riconosceva il diritto all'esenzione dall'imposta su altre (cfr. doc. 6);

- nel contempo la ricorrente, con deposito di documenti integrativi e la memoria Illustrativa ex art. 32 del D.Lgs. n. 546 del 1992 depositati tempestivamente nel giudizio r.g. 3705/2017, integrava le proprie difese in conseguenza del predetto provvedimento di annullamento parziale.

- con la sentenza che qui si impugna la Commissione Tributaria Provinciale di Roma prendeva atto dell'intervenuto provvedimento in rettifica, accoglieva parzialmente il ricorso con riferimento alla sanzione irrogata per infedele dichiarazione e rigettava per il resto.

Ad avviso della XXXXXX appellante la sentenza impugnata è illegittima per i seguenti motivi:

1) riproposizione dei motivi eccezioni ed argomentazioni e conclusioni proposte nel giudizio di primo grado

Preliminarmente, in omaggio al principio dell'effetto devolutivo dell'appello, si ripropongono tutti i motivi, le eccezioni, le argomentazioni nonché le conclusioni, riportate nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado incardinato al N.R.G. 7620/2017, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, Sez. 241\ e che, al fine di evitare inutili ripetizioni, in questa sede devono intendersi integralmente richiamati e ritrascritti, così come la documentazione depositata in atti.

2) error in iudicando sulla dichiarata inammissibilità dell'eccezione di illegittimità del provvedimento di autotutela nella 12.arte in cui contiene un nuovo avviso di accertamento con riferimento a ulteriori unità immobiliari: violazione dell'art. 24 D.Lgs. n. 546 del 1992 - violazione dell'art. 24 Cost. - contraddittorietà della motivazione - vizio di ultratetizione

È incontrovertibile che l'amministrazione capitolina abbia utilizzato (illegittimamente) lo strumento del provvedimento di annullamento parziale dell'avviso di accertamento in rettifica in materia di Imposta Municipale Propria n.46180 per l'anno 2012, prot. N. (...) del 30/08/2017 anche per sottoporre ad accertamento (per altro erroneamente) ulteriori quattro unità immobiliari che in precedenza non erano state accertate nell'avviso n. (...), oggetto di annullamento e di impugnazione.

Ci riferiamo in particolare alle seguenti unità site in R.:

Pertanto, in considerazione di ciò con le memorie ex art. 32 D.Lgs. n. 546 del 1992 si contestava detta circostanza, chiedendo venisse pronunciata l'illegittimità di detto nuovo accertamento e/o la sua inefficacia e/o che venissero stralciate dette unità dall'accertamento impugnato che avrebbe - dovuto essere circoscritto alle uu.ii. inizialmente accertate.

3) errata applicazione dell'art. 7 delle L. n. 212 del 2000 e artt. 97 e 24 Cost.- error in procedendo errata e/o omessa valutazione delle prove offerte - errata pronuncia su un motivo di impugnazione avente ad oggetto la violazione di legge - eccesso di potere ed illegittimità dell'avviso di - accertamento e del relativo atto di irrogazione della sanzione - amministrativa per difetto e comunque erroneità e contraddittorietà di motivazione

Nel giudizio di primo grado l'odierna appellante lamentava l'illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto e/o carenza di motivazione. Assumeva infatti che dall'atto impugnato non era possibile ricostruire concretamente l'operato di Roma Capitale che, anziché esporre i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che avevano determinato una decisione, si era limitata illegittimamente a una mera elencazione di norme astrattamente applicabili e generiche, unite a stereotipate motivazioni che risultavano applicabili a qualsiasi atto, astenendosi, finanche, dal portare a conoscenza del - contribuente gli atti (anche inesistenti) indicati nell'avviso di accertamento posti a sostegno della pretesa impositiva.

4) error in procedendo errata e/o omessa pronuncia con riferimento alla mancata applicazione delle riduzioni previste in caso di immobili di interesse storico e artistico su n. 4 unità immobiliari anche a seguito dell'intervenuta rettifica per annullamento parziale - errata e/o omessa valutazione dei fatti di causa e delle prove offerte in giudizio. Violazione di legge - illegittimità -dell'avviso di accertamento e del relativo atto d'irrogazione della sanzione amministrativa per violazione dell'art. 131 comma 31 lett. A) D.L. n. 201 del 2011

Con il provvedimento di annullamento parziale l'Amministrazione, in parziale accoglimento delle istanze avanzate alla contribuente, ha emesso un provvedimento di sgravio del precedente accertamento in materia di Imposta Municipale Propria n.46180 per l'anno 2012, riconoscendo la mancata applicazione, sulle unità immobiliari oggetto di detto accertamento, delle riduzioni previste per gli immobili gravati dal vincolo di interesse storico e artistico di cui alla L. 1 giugno 1939, n. 1089, abrogata e trasposta nel D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali) e ss. mm. e ii., concernente la tutela dei beni di - interesse artistico e storico, anche quest'ultimo abrogato dal vigente D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della L. 6 luglio 2002, n. 137).

La sentenza di primo grado, ritenendo erroneamente che detto vincolo fosse stato riconosciuto per tutte le unità immobiliari sulle quali era stato invocato dalla contribuente, ha ritenuto superato il corrispondente motivo di doglianza.

Per contro rileviamo che come tempestivamente rilevato nel corso del giudizio di primo grado con il deposito delle memorie illustrative, non si comprende per quale ragione, da detto beneficio siano state escluse n. 3 unità immobiliari (in realtà 4 ma la quarta in R. via del C. XXXXXX p. 51-T versando in categoria (...)) è totalmente esente fiscalmente come luogo di culto, invece gravate da detto vincolo.

Ci riferiamo in particolare alle seguenti unità:

Orbene la commissione di primo grado non ha tenuto in considerazione tali deduzioni, incorrendo pertanto, di fatto in un vizio di omessa pronuncia, determinato da un'omessa valutazione dei fatti di causa.

Pertanto, ribadiamo che le richiamate unità, come risulta dalla documentazione versata in atti sono riconosciute come immobili di interesse culturale ai sensi del D.Lgs. n. 42 del 2004, giusta nota di trascrizione del 15.10.1991 (cfr. doc. 8, 9 e 10).

La circostanza risulta anche annotata in catasto come segue:

IMMOBILE RICONOSCIUTO DI INTERESSE CULTURALE AI SENSI DEL D.Lgs. n. 422 del 2004, NOTA DI TRASCRIZIONE DEL 15/10/1991 (cfr. doc.ti 8,9 e 10). -

Pertanto, la circostanza è espressamente confermata dal Ministero per i Beni e le attività culturali che con riferimento alla verifica di interesse culturale delle unità immobiliari in commento, dichiara che gli immobili rivestono interesse storico artistico ai sensi dell'art. 10 comma 1 D.Lgs. n. 42 del 2004 (doc. 11).

Si deposita a fascicolo di parte detto provvedimento ove si legge: "... omissis... in relazione ai pareri precedentemente espressi dalle Soprintendenze territoriali competenti, comunica che rivestono l'importante interesse artistico e storico richiesto dalla norma di tutela i seguenti identificativi catastali: fg. (...), p.lla (...) sub. (...),(...),(...),(...),(...),(...),(...),(...),(...),(...),(...),(...),(...).. omissis" (cfr doc 11).

Appare evidente, pertanto, che l'amministrazione capitolina avrebbe dovuto procedere con l'annullamento dell'avviso di accertamento anche per dette unità, rideterminando gli imposti dovuti per l'imposta municipale.

5) Error in indicando: errata applicazione dell'art. 7 comma 1 lett. i del D.Lgs. n. 504 del 1992 con riferimento a quattro unità immobiliari ubicate alla:

B1 - error in procedendo: omessa valutazione di fatti di causa determinanti ai fini del decidere - espresso riconoscimento della regolarità della dichiarazione ai fini IMU presentata dalla ricorrente con indicazione dell'invocata esenzione - contraddittorietà della motivazione

Si eccipisce altresì l'erroneità della sentenza impugnata laddove, anche all'esito del provvedimento di annullamento parziale in autotutela, con riferimento a n. 4 unità immobiliari, non riconosce in capo alla contribuente, la sussistenza dei presupposti per accedere alla fattispecie esentiva di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Ci riferiamo agli immobili di cui ai nn. 30, 31, 32 e 33 della parte indicata come "PROSPETTO DEL DOVUTO" (cfr. doc. 3 pag. 4) e precisamente quelli in

(...) cat. (...), che contrariamente a quanto pronunciato accedono totalmente alla fattispecie esentiva.

Sul punto la Commissione di primo grado si è limitata a ritenere che l'istituto religioso non avrebbe prodotto documentazione idonea a giustificare l'applicazione dell'invocata agevolazione. Per contro, fermo quanto diremo infra, ritiene questa Difesa che ciò che non ha tenuto in considerazione la Commissione di primo è l'assorbente e dirimente circostanza che controparte, riconoscendo quanto dedotto dalla ricorrente, a pagina 11 delle proprie controdeduzioni in primo grado, sia pur sul tema delle sanzioni, espressamente riferiva che: "l' Ufficio ha preso atto della dichiarazione presentata dal ricorrente e avendo riscontrato la regolarità della stessa sta provvedendo all' emissione dell' atto propedeutico riconoscendo le doglianze lamentate".

Orbene, come sarà agevole verificare, nella dichiarazione ai fini IMU, ritenuta corretta dall'Amministrazione capitolina, gli immobili di che trattasi sono stati regolarmente segnalati come

immobili esenti con indicazione della tipologia di attività svolta "attività di religione e di culto", esenzione era stata segnalata.

5) Error in iudicando: errata applicazione dell'art. 7 comma II lett. I) del D.Lgs. n. 504 del 1992 con riferimento a quattro unità immobiliari ubicate alla

error in procedendo omessa valutazione delle prove offerte nel giudizio di primo grado

Fermo quanto esposto al punto che precede, in ogni caso rileviamo che con riferimento al motivo di appello in intestazione, la sentenza impugnata risulta errata in quanto i presupposti per accedere all'esenzione - dall'imposta risultavano ampiamente dimostrati anche nel giudizio di primo grado.

Orbene, dalla norma in esame risulta che l'esenzione spetta per gli immobili ove sussistano il requisito soggettivo ed il requisito oggettivo.

Nel caso che ci occupa, gli immobili di cui in commento presentano entrambi i requisiti di cui alla normativa in esame.

A) sul requisito soggettivo: la circostanza risultava e risulta inconfutabilmente dal fatto che la ricorrente "XXXXXX dei 5.5. " è un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, iscritto al n.896/1987 del Registro delle Persone Giuridiche della Prefettura di Roma - Ufficio Territoriale del Governo, con sede legale in R. alla via del C. n.xx (cfr. fase. Il grado doc. 12).

Peraltro, detto requisito non risulta neppure contestato da controparte, talché è da ritenersi acquisito anche ai sensi dell'art. 115 c.p.c.

Ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 149 Tuir, le disposizioni circa la perdita della qualifica di ente non commerciale non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili. Detti enti, possono dunque qualificarsi come enti non commerciali "di diritto", individuandosene la ratio nella considerazione che in essi sono sempre presenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica (come si legge nella relazione governativa al D.Lgs. n. 460 del 1997 introduttivo della norma speciale).

B) sul requisito oggettivo: la ricorrente, come indicato nel Quadro B della dichiarazione IMU, svolge negli immobili ubicati alla via del C. n. XXXXXX p. 1 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...), via del C. n. XXXXXX p. 2, z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...) (già sub. (...) cat. (...)) e via del C. n. XXXXXX p. 3-4 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...) attività di religione e di culto poiché destinati esclusivamente alla formazione del clero e dei religiosi, mentre l'unità immobiliare alla via del C. n. XXXXXX p. 2 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...) è utilizzata in concreto per gli scopi istituzionali dell'Ente ecclesiastico ricorrente e precisamente, segreteria, economato, archivio e sede delle attività riservate agli organi collegiali (tra cui l'assemblea generale e il consiglio direttivo).

A conferma di ciò la scrivente Difesa depositava nel giudizio di primo grado il regolamento di cui all'art. 7 del D.M. n. 200 del 2012, predisposto in data 18/12/2012 e registrato all'Agenzia delle Entrate, ove indicava le attività istituzionali esercitate dall'ente ecclesiastico (cfr. fase. I grado doc. 9)

Precisato quanto sopra occorre rammentare che il legislatore all'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504 del 1992, nell'indicare le attività aventi diritto ad accedere all'esenzione dell'imposta fa espresso riferimento alle attività di religione o di culto di cui all'articolo 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222.

Detta ultima norma definisce le attività di religione o di culto come "quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime alla formazione del clero e dei religiosi a scopo missionari alla catechesi all'educazione cristiana".

Nel caso specifico, riguardo le 3 unità immobiliari alla via del C. n. X p. 1 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...), via del C. n. X p. 2 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...) (già sub. (...) cat. (...)) e via del C. n. X p. 3-4 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...), trattandosi di spazi in cui ha sede il "XXX", di cui diremo infra, è di palmare evidenza che la fattispecie acceda di diritto all'esenzione di cui al più volte menzionato art. 7. A dimostrazione di ciò già nel corso del giudizio di primo grado la ricorrente rilevava e dimostrava che l'u.i. di via del C. n. X p.2, già categoria (...), a seguito - di procedura DOCFA, era stata oggetto di verifica e sopralluogo da parte dell'Agenzia delle Entrate, in conformità al D.M. n. 701 del 1994. Orbene, preso atto della destinazione effettiva di detta unità, ha seguito di sopralluogo di tecnico incaricato dall' Agenzia delle Entrate Ufficio Provinciale del Territorio di Roma, detto Ufficio ha collaudato la proposta categoria (...)- collegio/convitto (cfr. fase. I grado doc. 17 e 18).

A ulteriore conferma, veniva allegato agli atti di causa lo stralcio dello Statuto della Venerabile XXXXXX dei Santi XXX (cfr. fase. I grado doc. 19, qui doc. 13).

Ciò precisato, con riferimento all'attività svolta in concreto nelle unità immobiliari di via del C. n. XXXXXX p. 2 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...) (già sub. (...) cat. (...)) e via del C. n. XXXXXX p. 3-4 z.c. 1 foglio (...) - part. (...) sub. (...) cat. (...), che le stesse ospitano II XXX (riconosciuto dalla S. Sede nel 1963, costituito in ente ecclesiastico civilmente riconosciuto nel 1995) che accoglie sacerdoti-studenti diocesani delle varie parti del mondo inviati a Roma dai rispettivi Vescovi per completare la loro formazione sacerdotale.

A dimostrazione di ciò si depositava nel giudizio di prime cure altresì alcuni stralci dello Statuto del XXXX (cfr. fase. I grado, doc. 20, qui doc. 14)

La circostanza che l'immobile non sia utilizzato direttamente dall'ente possessore non esclude l'accesso all'esenzione. Sul punto si richiama il recente orientamento della Suprema Corte secondo cui: "In tema di imposta comunale sugli immobili, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504 del 1992 spetta non soltanto se l'immobile è direttamente utilizzato dall'ente possessore (nella specie, una fondazione di religione e di culto) per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se il bene, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed - appartenente alla stessa struttura del concedente" (cfr. Cass. 25508 del 18.12.2015; in senso conforme Cass. Sez. V Ord. 07.06.2017 n. 14115, Cass. Sez. VI Ord. 01.07.2016 n. 13542).

Pertanto, da tutto quanto sopra esposto ne consegue che con riferimento agli immobili in commento

X

4) e via del C. n. Xz.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...)) per l'anno 2012 la ricorrente non era tenuta al pagamento di alcuna imposta, stante la contemporanea sussistenza dei requisiti soggettivo e oggettivo previsti dalla norma di esenzione, ivi essendovi solo ed esclusivamente attività di cui all'articolo 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222.

6) Omessa pronuncia sulla domanda subordinata sulle uu.ii.uu. alla via del C.

violazione di legge - illegittimità dell'avviso di accertamento e del relativo atto d'irrogazione della sanzione amministrativa per violazione lett. a) dell'art. 13i comma 3i D.L. n. 201 del 2011 con riferimento agli immobili di particolare interesse storico e artistico

La sentenza che qui si impugna ha omesso integralmente di pronunciarsi sulla domanda subordinata in intestazione. Infatti, ferma la sussistenza dei requisiti per l'esenzione, in ogni caso anche all'esito del parziale annullamento, il provvedimento impugnato risultava errato in quanto sulle predette unità immobiliari di cui al punto che precede e indicate in intestazione, in relazione alle quali si invoca l'esenzione, in via meramente subordinata avrebbe dovuto comunque applicarsi il beneficio previsto per gli immobili soggetti al vincolo di interesse storico e artistico (50% IMU).

Sul punto ribadiamo ancora una volta l'erroneità e contraddittorietà del provvedimento impugnato laddove sia pur riconoscendo la sussistenza di detto vincolo (a tal riguardo si segnala che nel prospetto dell'accertato è barrata la casella dedicata alla natura di immobile storico) non se ne tiene conto ai fini della determinazione dell'imposta calcolata in misura integrale.

7) insussistenza dell'asserito insufficiente versamento.

Alla luce di tutto quanto esposto e dimostrato negli atti di causa, tenuto conto delle unità immobiliari beneficianti dell'esenzione e del fatto che con riferimento alle altre unità oggetto dell'avviso di accertamento n. (...), l'imposta così come rideterminata all'esito della rettifica, dovrebbe corrispondere a quella calcolata dal contribuente, in conclusione rileviamo che risulta da un semplice calcolo matematico che con riferimento alle unità oggetto dell'avviso di accertamento n. (...) l'imposta dovuta dalla ricorrente per l'anno 2012 era pari ad Euro. 123.294,20.

Da ciò ne consegue che la stessa contribuente non è incorsa in alcuna omissione, avendo versato il maggior importo di Euro 141.556,00. Da ciò ne consegue, quand'anche si volesse tener conto delle unità immobiliari oggetto di nuova e ulteriore pretesa fiscale richiesta per la prima volta con il provvedimento di annullamento parziale, l'importo versato sarebbe in ogni caso sufficiente a coprire anche la relativa imposta.

Peraltro, in via ulteriormente subordinata nella deprecata ipotesi in cui non venisse riconosciuto il beneficio dell'esenzione sulle unità immobiliari di cui al punto 5) del presente atto, tenuto conto che detti immobili sono comunque gravati dal vincolo di interesse storico e artistico, l'imposta municipale propria complessivamente quantificata per l'anno 2012, sarebbe pari, salvo errori, a Euro 143.782,36, con una eventuale differenza, rispetto a quanto versato, limitata in Euro 2.226,36.

8) erroneità della pronuncia sulle spese di lite

In considerazione dell'auspicata riforma della sentenza in senso favorevole all'appellante, si chiede altresì che venga riformato il capo relativo alle spese di lite secondo il principio della soccombenza.

Il comune di Roma Capitale in sede di controdeduzioni ha evidenziato che:

- a seguito della rilevazione delle posizioni tributarie ai fini IMU è stata verificata a carico della XXXXXX dei Santi XXXXa una maggiore imposta dovuta, per parziale versamento, relativamente all'anno di tassazione 2012;

- il Comune di Roma (ora Roma Capitale) ha emesso l'avviso di accertamento ICI n. 46180 (Doc. 2), notificato in data 08/03/2017. l'U.O. Fiscalità Immobiliare, ai sensi della deliberazione di Giunta Comunale n. 131 del 25/02/2000, ha emesso il PROVVEDIMENTO DI ANNULLAMENTO PARZIALE Prot. nn. (...) del 30/08/2017 relativo all'annualità 2012 (Doc. 3). Rimane, tuttavia una differenza di tributo pari ad Euro 20.664,32 per insufficiente versamento (Doc. 3);

- avverso l'originario avviso l'Istituto ha presentato ricorso di primo grado, parzialmente accolto, dalla sentenza CTP n. 15740/24/2018;

- l'appellante XXXXXX propone appello avverso la sentenza n. 15740/24/2018, rilevandone l'illegittimità, reiterando le eccezioni sollevate in primo grado. Ciò esposto in fatto, con il presente atto si costituisce il Comune di Roma, il quale impugna e contesta tutto quanto ex adverso dedotto da controparte, poiché radicalmente infondato in fatto ed in diritto e contestualmente eccepisce

l'inammissibilità dell'atto di appello per violazione dell'art. 53, D.Lgs. n. 456 del 1992

In via del tutto preliminare si eccepisce la totale inammissibilità dell'appello proposto da controparte.

Le argomentazioni esposte nel richiamato atto, concernenti la carenza di motivazione dell'avviso, il mancato riconoscimento del vincolo di storicità per le residue u. i. e il diritto all'esenzione, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i), D.Lgs. n. 504 del 1992, costituiscono una mera reiterazione delle motivazioni addotte nel ricorso introduttivo della presente controversia.

Nel merito

1) SULLA CARENZA DI MOTIVAZIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

L'Istituto eccepisce la carenza di motivazione dell'avviso di accertamento in oggetto. La doglianza appare illegittima.

Si premette che la motivazione dell'atto in commento, sia in considerazione della sua natura quanto della sua funzione, risulta teleologicamente preordinata, in via essenziale, a rendere comprensibile l'iter logico seguito dall'amministrazione finanziaria per giungere alla pretesa tributaria e a consentire al contribuente l'esercizio del proprio diritto di difesa.

Sul piano sostanziale e dei requisiti necessari, l'atto deve indicare, anche sinteticamente, le ragioni che hanno comportato l'emissione dell'avviso nonché i presupposti di fatto e di diritto cui lo stesso si riferisce.

L'avviso in oggetto risulta esaustivamente motivato, poiché in essi l'Ente impositore ha fornito le indicazioni afferenti il soggetto passivo, gli immobili ed il relativo valore, il periodo di imposta, la violazione commessa e le relative - eventuali - sanzioni ed interessi.

A conferma di quanto detto sin qui, è da richiamare la costante prevalente giurisprudenza secondo la quale la motivazione "deve ritenersi sufficiente anche nel caso che sia espressa sinteticamente" (Cass. Sez. Unite sentenza n. 7332 del 04/07/91) o "sia meramente indicativa di un criterio legale".

In conclusione, poiché in tema di accertamento tributario, il carattere di "provocatio ad opponendum" dell'avviso notificato consente di ritenere soddisfatto l'obbligo di motivazione ogniqualvolta l'Ufficio abbia posto il contribuente nella condizione di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di contestarne la fondatezza sia l'an che il quantum, diritto poi in effetti dispiegato da parte ricorrente, risulta del tutto pretestuosa l'eccezione relativa alla carenza di motivazione sollevata dalla ricorrente.

2) sul mancato riconoscimento del vincolo storicità per le u. I.

L'XXXXXX eccepisce l'illegittimità dell'avviso in contestazione poiché anche gli immobili epigrafati sarebbero sottoposti a vincolo storico, oltre a quelli già riconosciuti nel Provvedimento Di Annullamento Parziale Prot. n. (...) del 30/08/2017 (Doc. 2).

Quanto sostenuto non merita accoglimento. Si evidenzia che, ai fini ICI, il comma 5 dell'articolo 2 del D.L. n. 16 del 1993 (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 75 del 1993) stabilisce espressamente che per gli immobili di interesse storico o artistico di cui all'articolo 3, L. 1 giugno 1939, n. 1089 (innovata prima dal D.Lgs. n. 490 del 1999 e, più recentemente, dal D.Lgs. n. 42 del 2004) la base imponibile è costituita dal valore che risulta applicando alla rendita catastale, determinata mediante l'applicazione della tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, i moltiplicatori previsti dal comma 2 dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Tale disposizione è ripresa e fatta propria dall'art. 8, comma 7, del Regolamento IMU del Comune di Roma, approvato con Deliberazione del Consiglio Comunale n. 37 del 07/08/2012.

L'agevolazione fiscale prevista ai fini IMU spetta soltanto agli immobili di cui al combinato disposto degli artt. 1 e 3 della L. n. 1089 del 1939, cioè a quelli che possono essere assoggettati al cosiddetto vincolo diretto, la cui individuazione viene peraltro esplicitata mediante notifica di un provvedimento emesso dal Ministero.

A conferma di quanto sostenuto si richiama la sentenza della Corte costituzionale n. 345, del 28 novembre 2003, secondo la quale i fabbricati di interesse storico o artistico oggetto di agevolazione sono quelli di cui all'art. 3 della L. n. 1089 del 1939 (in senso conforme, Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 24167 del 29 dicembre 2004, CTR Roma 145/14/12 del 28.02.2012).

Da quanto sin qui esposto si deduce che, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione ai fini ICI, consistente nel ricalcolo della base imponibile in base ai criteri su menzionati per la determinazione del debito d'imposta, elemento necessario e discriminante è l'imposizione del vincolo diretto su quegli immobili di cui si vuol riconoscere l'interesse storico ed artistico.

È noto che l'onere della prova grava in capo al contribuente ogniqualvolta viene invocata una normativa di carattere sostanzialmente agevolativo, tale dovendosi considerare la particolare modalità di calcolo del tributo prevista per la tipologia di immobili di cui si discute.

Nel caso di specie, per le u. i. di cui al Foglio (...), Particella (...), Subb (...)-(...)-(...)-(...) l'XXXXXX dei non ha prodotto il documento attestante la sussistenza del "vincolo diretto" che viene rilasciato dal Ministero competente, bensì le visure storico catastali con la generica annotazione "immobile riconosciuto di interesse culturale, ai sensi del D.Lgs. n. 42 del 2004".

3) sull'illegittimità del provvedimento di annullamento parziale per accertamento di nuove u.i.

La ricorrente eccepisce l'illegittimità del provvedimento di annullamento parziale poiché includerebbe unità immobiliari non accertate precedentemente.

Si premette che il Provvedimento di Annullamento parziale Prot. n. (...) del 30/08/2017 è stato ritualmente depositato dalla scrivente amministrazione nell'ambito del giudizio (RGR n. 7620/2017) avente ad oggetto l'originario avviso di accertamento. Si osserva che il provvedimento di rettifica si concretizza nell'ipotesi in cui l'Amministrazione (anche Finanziaria) rilevi l'opportunità di correggere un errore (non solo materiale) in cui sia incorsa nell'emanare l'atto, in tal modo all'atto viene dato un contenuto conforme alla reale volontà dell'autorità che lo ha emanato.

La rettifica, a differenza ad esempio della riforma, esplica i suoi effetti con efficacia ex tunc quindi dal momento in cui l'atto stesso emanato è stato realizzato (in tal senso Pietro Virga, Diritto Amministrativo CTR Toscana n. 1/17/15, depositata in data 8/01/2015).

Nel dettaglio, il Comune può rettificare un accertamento IMU che risulti errato, con il vincolo di non poter inserire nel secondo atto altri immobili per quali è maturato il termine di decadenza, fattispecie che esula da quella in esame.

L'ICI, infatti, non è un'imposta "cumulativa" sulla massa patrimoniale, poiché l'obbligazione tributaria nasce e va accertata in relazione a ciascun immobile, come affermato dalla Cassazione, con la sentenza n. 26650 del 18 dicembre 2009. La richiamata sentenza chiarisce che: "Il secondo atto che ha apportato le modifiche al primo accertamento deve essere considerato valido nella parte in cui ha corretto gli errori che erano stati commessi dall'ente".

Si rileva che la XXXXXX ha proposto ricorso, sollevando la medesima eccezione, anche avverso l'avviso 2011. La CTR di Roma nella sentenza n. 462/16/2020 del 30/09/2019: "Ritiene di accogliere l'appello di Roma Capitale nella parte relativa alla legittimità del secondo avviso di accertamento in rettifica anno 2011, posto che il provvedimento di annullamento parziale era stato depositato nel giudizio riguardante il primo accertamento concernente il diniego dell'agevolazione di cui all'art. 7, co. 1, lett. i), D.Lgs. n. 504 del 1992, per cui la parte avrebbe potuto procedere all'integrazione dei motivi di doglianza espressi nel ricorso introduttivo, in riferimento specifico alla rettifica operata".

4) sull'esenzione ai sensi dell'art. 7 della L. n. 504 del 1992 / carenza del requisito oggettivo / rilievi nel merito

Per le u. i. di cui al Foglio (...), Particella (...), Sub (...)- (...)- (...) (già sub (...)) -(...) La XXXXXX eccipe l'illegittimità dell'avviso in oggetto poiché le unità immobiliari accertate sarebbero esenti dal tributo ICI, ai sensi dell'art. 7, L. n. 504 del 1992, in quanto destinate all'esercizio di attività istituzionali senza fini di lucro. L'eccezione risulta priva di fondamento sotto diversi profili:

a) Sull'onere della prova

È opportuno evidenziare che i principi che regolano l'incidenza dell'onere probatorio sono stabiliti dall'art. 2697 del Codice civile, secondo il quale "Spetta al soggetto che fa valere il diritto ad un'agevolazione tributaria, che costituisce deroga al normale regime di imposizione... fornire la prova che ricorrono in concreto le condizioni previste dalla legge per poter godere della esenzione" (Cass., Sez. Trib., sentenza n. 27165 del 16/12/2011).

Conseguentemente, la mancata dimostrazione da parte ricorrente, attraverso adeguata prova contraria sia nel ricorso introduttivo, sia nell'atto di appello, della sussistenza del requisito oggettivo, determina l'inapplicabilità della presunta esenzione. In merito si richiama il consolidato orientamento giurisprudenziale secondo il quale: "In base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare la sussistenza del requisito che deve essere accertato, non sulla base di riscontri documentali che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, ma verificando concretamente se l'attività cui l'immobile è destinato, se pure rientrante fra quelle esenti, non sia svolta in concreto secondo le modalità di un'attività commerciale, stante la prevalenza della situazione di fatto" (Cassazione sentenze n. 6711 del 2015, n. 7415 del 2019, nn. 14225 e 14226, depositate l'8 luglio 2015, n. 10336/15, emessa in data 18/02/2015, nn. 5062, 5063 e 5064, sez. 5, del 05/02/2015, n. 4502 del 21/03/2012, n. 28160 del 26/11/2008, n. 5485 del 29/02/2008, n. 23703 del 15/11/2007, n. 20776 del 26/10/2005).

Si uniforma al principio espresso la CTR di Roma nella sentenza n. 3084/11/17 del 30/05/2017.

In altri termini, non è sufficiente che l'attività svolta rientri astrattamente tra quelle elencate dal citato art. 7, occorre piuttosto far riferimento alle specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento, che consentano di escludere la commercialità allorquando siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato, quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza, ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione.

Conseguentemente, la mancata dimostrazione da parte ricorrente, attraverso adeguata prova contraria sia nel ricorso introduttivo, sia nell'atto di appello, della sussistenza del requisito oggettivo, determina l'inapplicabilità della presunta esenzione.

In particolare, la Corte di Cassazione nella sentenza n. 25508 del 03/12/2015 evidenzia la necessità di: "Approfondire l'analisi della fattispecie per verificare la sussistenza in concreto" degli elementi previsti dalla norma agevolativa. In altri termini, non è sufficiente che l'attività svolta rientri astrattamente tra quelle elencate dal citato art. 7, occorre piuttosto far riferimento alle specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento, che consentano di escludere la commercialità allorquando siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato, quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza, ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione.

Si richiama in merito la sentenza CTP n. 14310/9/2018 del 27/06/2018 in cui la Commissione reputa: "Il requisito oggettivo (riferito alla natura e alla modalità commerciale dell'attività svolta) per godere dell'esenzione prevista dall'art. 7 comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 546 del 1992, come deduce l'Ufficio stesso nella nota di costituzione, deve essere sostenuto da validi elementi oggettivi di prova, da cui risulti inequivocabilmente che l'attività svolta è di tipo istituzionale (i. e. di religione e di culto)".

Nel caso di specie, l'Istituto nell'atto di appello reitera le medesime eccezioni sollevate in primo grado, facendo riferimento a quanto esposto nel ricorso introduttivo, senza fornire "eventuali" prove documentali idonee a giustificare il diritto all'esenzione del tributo ICI.

b) In merito all'esclusività dell'attività svolta ed all'uso promiscuo.

Considerando l'assunto del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, completato con il comma 2-bis dell'art. 7 del D.L. n. 203 del 2005, poi riformulato dall'art. 39 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248: "L'esenzione disposta dell'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504 del 1992 s'intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale". In tal modo viene limitato il campo dell'esenzione in oggetto, con la preclusione dal beneficio per i soggetti che esercitano attività ad esclusiva natura commerciale.

Il termine "esclusivamente" implica che l'esenzione non si applica qualora, anche una parte dell'immobile posseduto, sia destinata ad attività diverse da quelle previste dalla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, come, ad esempio, quella amministrativa, organizzativa, affari generali facenti capo all'Ente.

Sul punto si è espressa la Suprema Corte di Cassazione che nella sentenza n. 10754, depositata il 03/05/2017, chiarisce che: "Giova 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 ad IMU, disposizioni specifiche in tema di esenzione nel caso in cui l'unità immobiliare abbia destinazione mista".

Si richiama, inoltre, la pronuncia della Corte di Cassazione che con la sentenza n. 13967 del 20/05/2016 osserva: "In tema di ICI, deve essere escluso dall'esenzione un fabbricato nel quale un ente religioso svolga un'attività a dimensione imprenditoriale anche se non prevalente, essendo la predetta esenzione prevista, in via generale, solo per gli immobili destinati direttamente ed in via esclusiva allo svolgimento di determinate attività tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione 15 del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana..."

Nella fattispecie, l'esenzione è stata esclusa per un fabbricato gestito da un Ente religioso destinato a "Casa religiosa di ospitalità". Nel caso di specie, la stessa XXXXXX dichiara che gli immobili situati in Via del C., sono destinati per una parte a dimora dei sacerdoti, per l'altra a convitto gestito dal XXX. Risulta, pertanto, confermato l'uso promiscuo degli immobili accertati.

Preme evidenziare che il diffuso orientamento giurisprudenziale si esprime a favore della tassazione IMU degli immobili destinati ad uso promiscuo.

c) Sugli immobili destinati alla convivenza dei religiosi.

Si rileva che la destinazione dell'immobile a mera abitazione privata dei religiosi, senza alcun tipo di collegamento con l'effettivo svolgimento di attività religiose, non giustifica l'applicazione dell'agevolazione ex art. 7 comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992.

In altri termini, dalle dichiarazioni espresse dall'Istituto nel ricorso introduttivo si evince che le unità immobiliari in oggetto sono di fatto adibite anche alla convivenza comunitaria.

Pertanto, poiché tali unità, seppure inserite nell'ambito di un complesso immobiliare di proprietà di un ente religioso, sono concretamente destinate a soddisfare funzioni del tutto diverse da quelle richieste dalla richiamata normativa sull'esenzione, è del tutto evidente che debbano essere trattate, per analogia, come un qualunque immobile diretto all'appagamento dei bisogni umani.

In merito si è recentemente espressa la Suprema Corte di Cassazione che nella sentenza n. 10754, depositata il 03/05/2017, chiarisce che: "La presenza dei religiosi in loco non giustifica di per sé l'esenzione riguardo all'esercizio di attività di religione o di culto.... Nel caso oggetto del precedente giudizio la presenza di alloggi dei religiosi è strumentale allo svolgimento in loco della prioritaria attività didattica".

d) Sull'utilizzo diretto dell'immobile

La XXXXXX dichiara che le unità immobiliari sono concesse in uso gratuito al XXXX che, a sua volta, le utilizza per offrire ospitalità a sacerdoti-studenti diocesani provenienti da diverse parti del mondo.

È opportuno precisare che il Comune di Roma, ora Roma Capitale, a seguito della pronuncia della Corte costituzionale, adottata con ordinanza n. 19 del gennaio del 2007, ha apportato delle modifiche al Regolamento ICI, in ottemperanza ai principi fissati dal giudice costituente.

In merito la Corte costituzionale, con la suindicata ordinanza, ha ribadito che: "l'Esenzione è prevista solo a favore degli enti non commerciali di cui all'art. 87 comma 1 lettera c) del D.P.R. n. 917 del 1986, a condizione che essi utilizzino direttamente l'immobile per lo svolgimento delle attività previste dall'art. 7 comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504 del 1992."

Ed ancora la Suprema Corte con la pronuncia n. 10483/2016 statuisce che:

"In tema ICI l'esenzione spetta soltanto se l'immobile viene impiegato direttamente dall'Ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, sicché l'utilizzazione, in virtù di concessione o locazione, da parte di soggetto diverso da quello a cui spetta l'esenzione, preclude l'agevolazione, restando esclusa la destinazione allo svolgimento dei compiti istituzionali" (su cui si fonda il giudizio espresso nella sentenza CTP di Roma n. 4519/42/2017 del 05/12/2016).

RICHIESTE DELLE PARTI

L'appellante chiede l'accoglimento dell'appello con vittoria di spese come specificato nell'atto di appello.

Il comune di Roma parte appellata chiede che si dichiarato inammissibile l'appello ed in subordine il rigetto dell'appello con condanna alle spese

DIRITTO

L' appello è parzialmente fondato e va parzialmente accolto.

Preliminarmente va respinta l'eccezione di inammissibilità dell'atto di appello, potendo l'appellante poter riproporre gli stessi motivi per i quali non risulta una completa esaustiva disamina e motivazione del giudice di prime cure.

Prima di passare al merito occorre procedere alla ricostruzione del quadro normativo.

1) NORMATIVA ESENZIONE IMU BENI PER FINALITA' RELIGIOSE

L'Imposta Municipale propria (IMU) è stata istituita dagli articoli 8 e 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e avrebbe dovuto sostituire l'ICI a decorrere dal 2014; di fatto la sua entrata in vigore è stata anticipata, e con una serie di significative differenze rispetto a quella delineata dal D.Lgs. n. 23 del 2011, al 1 gennaio 2012.

Circa il presupposto applicativo soggettivo ed oggettivo l'imposta colpisce i soggetti individuati dall'articolo 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011 con riferimento al possesso di immobili.

Per effetto del richiamo all'articolo 2 del D.Lgs. n. 504 del 1992 vengono mantenute le definizioni di immobili già utilizzate ai fini ICI.

Il presupposto impositivo dell'IMU è il possesso di immobili a titolo di proprietà piena; qualora la proprietà sia gravata da uno dei diritti reali di godimento citati dall'articolo 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011, il soggetto passivo è il titolare di tale diritto.

Sono oggetto dell'imposta gli immobili "inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa" (art. 9, c. 1, D.Lgs. n. 23 del 2011).

L'ambito oggettivo va identificato innanzitutto nei fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, secondo la definizione del decreto ICI; il secondo comma dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 201 del 2011 dispone infatti che "restano ferme le definizioni di cui all'articolo 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504".

Le esenzioni previste ai fini IMU sono quasi del tutto sovrapponibili a quelle già previste ai fini ICI; vengono infatti richiamate le fattispecie di cui all'articolo 7, lettere b), c), d), e), f), h), i) del D.Lgs. n. 504 del 1992, mentre la lettera a) non richiamata viene riscritta con qualche modifica; l'unica previsione che non viene riproposta è quella di cui alla lettera g).

Circa le esenzioni che riguardano gli enti ecclesiastici sono quelle della:

- lettera b), dal momento che gli edifici di culto sono accatastati nella categoria (...),
- lettera d), di particolare rilievo per le parrocchie,
- lettera i) seconda parte che riguardano gli immobili destinati alle attività di religione e culto.

Quali siano le attività di "religione e culto" è precisato dall'articolo 16, lettera a), L. n. 222 del 1985 relative disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici:

"Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:

a) 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".

In forza di tale puntuale indicazione si considerano esenti ai sensi della lettera i) gli oratori, i centri parrocchiali, i seminari, le case religiose, i monasteri e i conventi, gli episcopi ect.

A seguito della sentenza della Corte di cassazione n. 20776 del 26.10.2005 la questione della modalità diventa essenziale ai fini dell'applicazione o meno dell'esenzione d'imposta.

A tal fine il legislatore è intervenuto:

a) inizialmente, al fine di confermare esplicitamente l'impostazione del 1992 ed evitare sentenze simili a quella che aveva sollevato il problema con la L. n. 248 del 2 dicembre 2005, ha precisato che l'esenzione "si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse";

b) in un secondo momento, però, ha modificato radicalmente le condizioni di accesso al trattamento agevolativo stabilendo che "l'esenzione... si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale";

e) con il D.L. n. 1 del 24 gennaio 2012 (con il passaggio dall'ICI all' IMU) è stato sostituito l'inciso "non abbiano esclusivamente natura commerciale" con l'inciso "con modalità non commerciali".

2) REGOLAMENTO 19.11.2012 N.200 DEL MEF

Per chiarire il significato della nuova prescrizione il Ministero dell'economia e delle finanze con Decreto del 19 novembre 2012 n. 200 ha adottato il:

"Regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27 e integrato dall'articolo 9, comma 6, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174".

Tale regolamento, agli articoli di seguito indicati, ha previsto:

Art. 3 Requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali

1. Le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

- a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;
- b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;
- c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

Art. 4 Ulteriori requisiti

1. Fatti salvi i requisiti enunciati all'articolo 3, le attività istituzionali di seguito indicate si intendono svolte con modalità non commerciali solo ove, in relazione alla loro natura, presentino gli ulteriori requisiti di cui ai commi seguenti.

2. Lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:

- a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;
- b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

3. Lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

- a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;

c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

4. Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

5. Lo svolgimento di attività culturali e attività ricreative si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

6. Lo svolgimento di attività sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le medesime attività sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

3) INDICAZIONE IMMOBILI ESENTI DAL PAGAMENTO DELL' IMU

Passando al merito, alla luce della richiamata normativa, della esaustiva documentazione prodotta dall'appellante si ritiene che l'esenzione IMU trova applicazione per i seguenti immobili:

in quanto risultano destinati esclusivamente all'esercizio del culto e alla cura per le anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana (art. 7, c. 1, lett. i del D.Lgs. n. 504 del 1992, comma 8 dell'articolo 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011).

Si precisa che a tale esenzione non osta la circostanza che alcuni di detti immobili ospitano il XXX (riconosciuto dalla S. Sede nel 1963, costituito in ente ecclesiastico civilmente riconosciuto nel 1995) che accoglie sacerdoti-studenti diocesani delle varie parti del mondo inviati a Roma dai rispettivi Vescovi per completare la loro formazione sacerdotale.

Invero come si evince dal regolamento del 18.12.2021 dell'XXXXXX adottato ai sensi dell'art. 7 comma 1 del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19 novembre 2012 n.200 e dallo XXXXXX, risulta che:

- ente possessore ed ente utilizzatore sono entrambi enti non profit;
- l'immobile è destinato esclusivamente allo svolgimento di attività didattiche con modalità non commerciali;
- il titolo di utilizzo del bene è il comodato che, per definizione è gratuito e, quindi, non crea effetti distorsivi sulla ratio agevolativa della norma

Invero si rammenta che per l'immobile non sia utilizzato direttamente dall'ente possessore non è escluso l'accesso all'esenzione IMU.

Infatti, con risoluzione n. 4/DEF del 4 marzo 2015 il Dipartimento dei Ministeri dell'Economia e delle Finanze ha precisato che: "se un ente non commerciale di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR concede un immobile in comodato a un altro ente non commerciale che lo utilizza direttamente per i fini di cui alla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, si deve, innanzitutto, affermare che è evidente che questo ultimo ente è escluso dal campo di applicazione dell'imposta, in quanto non è

soggetto passivo ai fini IMU, non vantando sull'immobile alcun diritto reale ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23 del 2011.

Inoltre la Corte di Cassazione ha affermato il principio che: "in tema di imposta comunale sugli immobili, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504 del 1992 spetta non soltanto se l'immobile è direttamente utilizzato dall'ente possessore (nella specie, una fondazione di religione e di culto) per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se il bene, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed - appartenente alla stessa struttura del concedente" (cfr. Cass. 25508 del 18.12.2015; in senso conforme Cass. Sez. V Ord. 07.06.2017 n. 14115, Cass. Sez. VI Ord. 01.07.2016 n. 13542).

4) RIDUZIONE DEL 50% DELLA BASE IMPONIBILE IMU PER BENI DI INTERESSE STORICO

Invece tale esenzione non può essere riconosciuta per l'immobile sito in via del XX foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...) atteso che sia la classificazione catastale A/10 (uffici) di tale immobile nonché la stessa destinazione confermata dalla parte appellante nell'atto di appello: "segreteria, economato, archivio e sede delle attività riservate agli organi collegiali (tra cui l'assemblea generale e il consiglio direttivo) impedisce di poter considerare tale immobile "destinato esclusivamente all'esercizio del culto e alla cura per le anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana" (art. 7, c. 1, lett. i del D.Lgs. n. 504 del 1992, comma 8 dell'articolo 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011).

Ciò nondimeno a tale cespite, in quanto dichiarato immobile di interesse artistico e storico, va riconosciuta l'agevolazione fiscale di cui alla L. n. 1089 del 1939 e successive modifiche con la riduzione al 50% della base imponibile ai fini del calcolo dell'IMU.

Analogamente, sulla base della documentazione in atti (attestazioni del Ministero dei Beni culturali ed ambientali) ed in conformità alla sentenza n. 462/16/2020 depositata il 24 gennaio 2020 della Sez. 16 della Commissione Tributaria Regionale per il Lazio, si ritiene che vada riconosciuta l'agevolazione fiscale di cui alla L. n. 1089 del 1939 e successive modifiche, per i seguenti immobili di interesse storico-artistico (riduzione del 50% della base imponibile su cui calcolare l' IMU):

4) Via del XXX, seppure quest'ultima, in quanto classificata catastalmente in categoria (...) è già fiscalmente esente, in quanto luogo di culto.

Conseguentemente, alla luce delle decisioni assunte, si intendono assorbite le ulteriori argomentazioni ed eccezioni sul provvedimento in autotutela adottato dal comune di Roma Capitale. Il parziale accoglimento dell'appello, e la complessità della materia giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

la Commissione accoglie parzialmente l'appello, come precisato in motivazione. Spese compensate.

Così deciso in Roma, il 16 novembre 2020.