**Civile Ord. Sez. 6 Num. 31007 Anno 2021**
**Presidente: CONTI ROBERTO GIOVANNI**
**Relatore: CAPOZZI RAFFAELE**
**Data pubblicazione: 02/11/2021**

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**ORDINANZA**

sul ricorso 30520-2019 proposto da:

ORDINE DEI CHIERICI REGOLARI MINORI, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEGLI SCIPIONI 110, presso lo studio dell'avvocato MARCO MACHETTA, che lo rappresenta e difende;

***- ricorrente -***

***contro***

ROMA CAPITALE, in persona della Sindaca in carica pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, V. DEL TEMPIO DI GIOVE 21, presso lo studio dell'avvocato DOMENICO ROSSI, che la rappresenta e difende;

***- controricorrente -***

***contro***

7073/21

ROMA CAPITALE, in persona della Sindaca in carica pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, V. DEL TEMPIO DI GIOVE 21, presso lo studio dell'avvocato DOMENICO ROSSI, che la rappresenta e difende;

***-ricorrente successiva -***

***contro***

ORDINE DEI CHIERICI REGOLARI MINORI, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEGLI SCIPIONI 110, presso lo studio dell'avvocato MARCO MACHETTA, che lo rappresenta e difende;

***- controricorrente successivo -***

avverso la sentenza n. 1358/7/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata l'11/03/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 13/07/2021 dal Consigliere Relatore Dott. RAFFAELE CAPOZZI.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**n. 30520/2019 (1435)**

**RILEVATO**

**che** l'Ordine dei chierici regolari minori, con atto notificato il 9 ottobre 2019, propone ricorso per cassazione nei confronti di una sentenza CTR Lazio, di parziale accoglimento dell'appello proposto avverso una sentenza della CTP Roma, che aveva respinto il suo ricorso avverso avvisi accertamento ICI 2009, 2010 e 2011; la CTR da un lato aveva ritenuto che l'Ordine dei chierici regolari minori non aveva fornito la prova che gli 11 cespiti di sua proprietà fossero in concreto utilizzati per finalità religiose ed assistenziali, con conseguente loro assoggettabilità all'ICI; dall'altro aveva accolto la doglianza relativa alla comminazione delle sanzioni, stante l'oscurità e la difficoltà di applicazione della relativa normativa;

**che** anche il Comune di Roma Capitale, con atto dell'11 ottobre 2019, ha proposto ricorso per cassazione avverso la medesima sentenza della CTR Roma;

**che** i due ricorsi anzidetti, dei quali quello proposto dall'Ordine dei chierici regolari minori è da qualificare come principale e quello proposto dal Comune di Roma Capitale è da qualificare incidentale, essendo stato il primo notificato il 9 ottobre 2019 ed essendo stato il secondo notificato l'11 ottobre 2019, vanno esaminati congiuntamente, avendo essi ad oggetto la medesima sentenza della CTR Lazio;

**CONSIDERATO**

**che il ricorso proposto dall'Ordine dei chierici regolari minori è affidato a due motivi**;

**che, con il primo motivo di ricorso**, l'Ordine dei chierici lamenta omesso esame di fatti decisivi per il giudizio ed oggetto



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di discussione fra le parti, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 cod. proc. civ., in quanto la sentenza impugnata aveva parlato di attività ricettizia svolta da esso contribuente, la quale era da ritenere riferita all'accoglienza dei frati, esercitando essi il culto divino in modo comune e condiviso e la stessa non poteva avere natura commerciale, avendo essa solo natura religiosa e di culto, anche se svolta tramite l'utilizzo di un campo sportivo; la sentenza impugnata non si era invece pronunciata sull'eventuale attività recettiva da esso contribuente svolta e riferibile all'attività diretta alla produzione di servizi per l'ospitalità e l'accoglienza dei frati che esercitavano il culto divino;

**che, con il secondo motivo di ricorso**, l'Ordine dei chierici regolari minori lamenta violazione e falsa applicazione artt. 7 comma 1 d.lgs. n. 504 del 1992, 6 del d.l. n. 163 del 2005, 2, 15 e 16 lettera a) della legge n. 222 del 1985, 2728 cod. civ. e 115 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., in quanto erroneamente la sentenza impugnata aveva sostenuto il mancato assolvimento, da parte sua, dell'onere di provare la natura gratuita e non commerciale delle attività ricettive da esso Ordine svolte; invero le norme sopra richiamate contenevano una presunzione legale, in forza della quale gli enti ecclesiastici, al cui novero esso ricorrente apparteneva, svolgevano attività religiosa o di culto non commerciale; gli enti ecclesiastici, inoltre, potevano svolgere attività diverse da quella strettamente religiosa, quali ad esempio attività ricettive, sportive, culturali ed assistenziali, senza per ciò perdere la qualifica di enti ecclesiastici non commerciali; e la normativa in materia di ICI prevedeva che gli immobili, presso i quali gli enti ecclesiastici svolgevano la propria attività di natura religiosa, assistenziale, educativa e culturale erano esentati dall'imposta; era pertanto contraddittoria l'affermazione della sentenza



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

impugnata, secondo la quale esso Ordine contribuente non aveva assolto l'onere probatorio su di esso gravante, di provare cioè il suo diritto ad usufruire dell'agevolazione fiscale di esenzione dall'ICI; invero, la natura non commerciale di un ente religioso era presunta ex lege, si che l'onere probatorio circa il fine delle attività svolte dal medesimo ente era da ritenere spettante al soggetto che aveva interesse a provare il contrario; ed era contrario ai principi di correttezza e di buona fede, cui doveva essere informato il comportamento della p.a., pretendere che sussistesse a suo carico un ulteriore onere probatorio; d'altra parte il Comune di Roma neppure aveva invitato esso Ordine contribuente ad esibire o trasmettere atti o documenti, si che il carattere ricettizio degli immobili in contestazione non escludeva il riconoscimento della loro destinazione all'esercizio collettivo del culto divino e della cura delle anime;

**che** il Comune di Roma Capitale si è costituito con controricorso;

**che** l'Ordine dei chierici regolari minori ha altresì presentato memoria;

**che il ricorso proposto dal Comune di Roma Capitale è affidato a due motivi**;

**che, con il primo motivo di ricorso**, il Comune di Roma Capitale lamenta violazione artt. 14 d.lgs. n. 504 del 1992 e 19 comma 2 regolamento ICI di Roma Capitale, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., in quanto illegittimamente la CTR aveva ritenuto non dovute le sanzioni irrogate all'Ordine dei chierici regolari minori, in quanto non sussisteva né la scarsa chiarezza della normativa in materia, né orientamenti giurisprudenziali in materia così contrastanti da determinare un'oggettiva incertezza applicativa della disciplina; era infatti chiaro che l'art. 14 comma 1 del d.lgs. n. 504 del 1992



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

prevedeva, per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia ICI, la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di lire centomila; inoltre l'esenzione dal pagamento dell'ICI era subordinata alla sussistenza di due requisiti, il primo di natura soggettiva, accertato nella specie e concernente l'appartenenza del soggetto alla categoria degli enti religiosi; il secondo di natura oggettiva e cioè la mancata utilizzazione degli immobili per attività commerciali, in quanto destinati al turismo con perseguimento di fini di lucro; e la CTR aveva accertato che l'Ordine contribuente non aveva fornito in concreto la prova dell'attività svolta, con la conseguenza che erano dovute le sanzioni comminate all'Ordine contribuente;

**che, con il secondo motivo di ricorso**, il Comune di Roma Capitale lamenta nullità della sentenza per inesistenza della motivazione, ovvero per motivazione apparente, rilevante ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 4 cod. proc. civ., nella parte in cui aveva ritenuto illegittime le sanzioni da esso irrogate in virtù di non meglio identificate difficoltà in ordine all'applicazione della normativa agevolativa invocata dal ricorrente e di una non meglio individuata ambiguità giurisprudenziale sul punto, atteso che non era stato esplicitato in cosa consistesse la difficoltà applicativa della normativa invocata dal contribuente, né quale fosse la giurisprudenza ambigua che legittimasse l'annullamento delle sanzioni;

**che** l'Ordine dei chierici regolari minori si è costituito con controricorso;

**che il primo motivo di ricorso proposto dall'Ordine dei chierici regolari minori è manifestamente infondato**; va rilevato, in via preliminare, che i termini "attività recettizia" ed "attività recettiva" si equivalgono sul piano lessicale, avendo essi



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

il medesimo significato; fatta tale premessa, si rileva che la CTR, quando ha parlato dell'attività "recettizia" svolta dall'Ordine ricorrente non ha inteso riferirsi a quella svolta nei confronti dei propri religiosi, ma all'attività recettiva svolta con finalità commerciali in favore di terzi; inoltre, la sentenza impugnata, pur avendo dato atto che l'Ordine dei chierici regolari minori ricorrente era un ente ecclesiastico, ha rilevato che il medesimo aveva omesso di provare, come sarebbe stato suo onere, che gli 11 cespiti assoggettati all'ICI fossero stati effettivamente e concretamente utilizzati per finalità religiose ed assistenziali e non per finalità commerciali;

**che è altresì infondato il secondo motivo di ricorso proposto dall'Ordine dei chierici regolari minori**;

**che**, invero, la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. 22223 del 2019; Cass. n. 7415 del 2019) è concorde nel ritenere che l'art. 7 comma 2 bis del d.l. n. 203 del 2005, aggiunto dalla legge di conversione n. 248 del 2005 dall'art. 1 comma 133 della legge n. 266 del 2005 ed infine sostituito dall'art. 39 del d.l. n. 223 del 2006, convertito nella legge n. 248 del 2006, ha esteso l'esenzione dall'ICI, disposta dall'art. 7 comma 1 lettera I) della legge citata, alle attività che non avessero esclusivamente natura commerciale; ed è questa la disposizione normativa applicabile "ratione temporis" alla specie in esame, concernente il pagamento ICI anni 2009, 2010 e 2011, prima delle modifiche apportate alla norma in esame dall'art. 11 bis del d.l. n. 149 del 2013, convertito con modificazioni nella legge n. 13 del 2013; ora, prima della modifica legislativa da ultimo citata, la giurisprudenza di questa Corte, con indirizzo costante, ha ritenuto che l'esenzione dall'ICI non spetta ai fabbricati, nei quali un ente religioso, qual è nella specie il ricorrente Ordine dei chierici regolari minori, svolge un'attività a dimensione



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

imprenditoriale anche se non prevalente; e, nella specie, la questione da risolvere era appunto se l'Ordine anzidetto svolgesse o meno nei fabbricati in questione attività di accoglienza nei confronti di terzi e quindi attività diversa da quella di religione e dal culto; l'elemento da chiarire era quindi se l'attività svolta, esercitata da detto Ordine, potesse ritenersi finalizzata ad uno degli scopi istituzionali protetti, di cui all'art. 7 comma 1 lettera i) del d.lgs. n. 504 del 1992 ed era necessario all'uopo accertare la sussistenza di due requisiti, di cui uno soggettivo e cioè la natura non commerciale dell'ente ed uno oggettivo e cioè che l'attività svolta rientrasse fra quelle previste dal citato art. 7; non era quindi sufficiente provare che l'attività, cui gli immobili erano destinati, rientrasse fra quelle esenti, dovendosi altresì provare che detta attività non venisse svolta con modalità proprie di un'attività commerciale; e la Commissione dell'unione europea, pronunciatasi in ordine alle disposizioni che regolamentavano l'esenzione ICI, onde valutare la loro compatibilità con l'art. 107 paragrafo 1 del trattato istitutivo dall'Unione europea, con decisione del 19 dicembre 2012, aveva stabilito che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività commerciale e cioè offrire beni e servizi sul mercato, con conseguente necessità di accertare che si tratti di attività svolta a titolo gratuito ovvero a fronte di versamenti del tutto minimi, con conseguente irrilevanza, ai fini tributari, delle eventuali finalità solidaristiche, perseguite dalle attività ricettive svolte, occorrendo verificare se l'attività recettiva svolta fosse rivolta ad un pubblico indifferenziato ovvero a categorie predefinite di soggetti; se il servizio venisse offerto per l'intero anno solare; se la struttura funzionasse o meno come un normale struttura ricettiva; quale tipo di tariffa venisse applicata e quale tipo di compenso venisse richiesto, se cioè esso avesse



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

una qualche consistenza economica ovvero se fosse meramente simbolico;

**che** la CTR ha correttamente rilevato come l'Ordine dei chierici regolari minori ricorrente avesse omesso di fornire ogni documentazione al riguardo, non essendo sufficiente affermare che, con riferimento agli anni per i quali era stata chiesto il pagamento dell'ICI (209, 2010 e 211), quest'ultimo tributo non era dovuto, stante la natura di ente ecclesiastico dal medesimo rivestita, essendo necessario altresì fornire la prova che l'attività recettiva fosse avvenuta con modalità non commerciali, secondo i criteri in precedenza illustrati; e, nella specie, l'Ordine ricorrente aveva omesso di fornire alcun tipo di prova al riguardo;

**che, dei due motivi di ricorso proposti dal Comune di Roma Capitale, va trattato per primo, per evidenti motivi di priorità logica e giuridica, il secondo, con il quale il Comune di Roma Capitale ha lamentato omessa od insufficiente motivazione della sentenza impugnata**;

**che il motivo in esame è infondato**;

**che** invero, secondo la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. 16599 del 2016; Cass. n. 33487 del 2018), una motivazione può qualificarsi apparente allorché essa, pur essendo graficamente e materialmente esistente, come parte del provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, in quanto si esplica in argomentazioni obiettivamente inidonee a far percepire l'iter logico seguito dal giudice per la formazione del suo convincimento, si da non consentire alcun effettivo controllo circa l'esattezza e la logicità del ragionamento dal medesimo seguito; inoltre la motivazione, per potere essere qualificata perplessa ed incomprensibile, deve situarsi al di sotto del c.d. "minimo costituzionale", intesa quale

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

contenuto minimo che deve avere la motivazione, quale parte essenziale ed indefettibile di ogni provvedimento giurisdizionale;

**che**, nella specie, nessuna delle gravi carenze sopra descritte è ravvisabile nella motivazione della sentenza impugnata, avendo la CTR ritenuto di accogliere l'appello proposto dall'Ordine dei chierici regolari minori, in punto di applicazione delle sanzioni, facendo riferimento alla scarsa chiarezza della normativa in materia ed alla sussistenza in materia di contrastanti orientamenti giurisprudenziali, tali da determinare un'oggettiva incertezza applicativa della disciplina;

**che è al contrario fondato il primo motivo di ricorso proposto dal Comune di Roma Capitale**; invero, secondo la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. 15452 del 2018; Cass. n. 3108 del 2019; Cass. n.1893 del 2021), l'incertezza normativa oggettiva, idonea a far luogo alla disapplicazione delle sanzioni tributarie, ai sensi dell'art. 10 comma 3 della legge n. 212 del 2000 e dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992, è caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica, nel cui ambito il caso di specie è sussumibile; e tale incertezza sul contenuto della norma dev'essere riferita non già ad un generico contribuente, ma al giudice, unico soggetto al quale l'ordinamento attribuisce il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione; la sussistenza poi di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, tali da giustificare la disapplicazione delle sanzioni tributarie, dev'essere normalmente allegata dal contribuente, tenuto a riprodurre almeno per massime od in parte le decisioni contrastanti fra di loro; ora, nella specie, la CTR non ha specificato, come sarebbe stato suo onere, la sussistenza di un'obiettiva incertezza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

normativa esistente in materia, incertezza in ogni caso non ravvisabile, stante la chiarezza della norma in esame (art. 14 comma 1 del d.lgs. n. 504 del 1992, secondo cui, per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia ICI, era dovuta la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di lire centomila); inoltre la CTR, impropriamente surrogatasi al contribuente, non ha allegato, neppure per massime o stralci, la giurisprudenza contrastante, idonea a far luogo alla disapplicazione delle sanzioni nei confronti di parte contribuente;

**che**, pertanto, il ricorso proposto dall'Ordine dei chierici regolari minori va respinto, con sua condanna al pagamento delle spese processuali, quantificate come in dispositivo; ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, si dà poi atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del medesimo contribuente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13;

**che,** con riferimento al ricorso proposto dal Comune di Roma Capitale, va rigettato il secondo motivo di ricorso ed accolto il primo motivo, con riferimento al quale la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla CTR Lazio in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del presente giudizio di legittimità;

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso proposto dall'Ordine dei chierici regolari minori, con sua condanna al pagamento delle spese processuali, quantificate in € 5.000,00 ed, ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

parte del medesimo contribuente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13; rigetta il secondo motivo di ricorso proposto dal Comune di Roma Capitale ed accoglie il primo motivo di ricorso dal medesimo proposto, con riferimento al quale cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR Lazio in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 13 luglio 2020.

**IL PRESIDENTE**

Corte di Cassazione - copia non ufficiale