

Giurisprudenza e legislazione tributaria Indice

- *Presentazione*
- *Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, ordinanza 26 luglio 2024, n. 20964*
(Tributi - IMU - Avviso di accertamento - Esenzione - Enti religiosi - Enti non commerciali - non spetta)
- *Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza 9 settembre 2024, n. 24200*
(Tributi - IMU - Omessa dichiarazione - Omesso versamento - Enti morali di culto - Associazioni private di fedeli - Esenzione - Non spetta)
- *Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, ordinanza 19 novembre 2024, n. 29823*
(Tributi - Avviso di accertamento - Rettifica di rendita - Procedura DOCFA - Edifici adibiti al culto pubblico - Esenzione dalla dichiarazione in catasto)
- *Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, ordinanza 9 dicembre 2024, n. 31648*
(Tributi - Esenzione IMU - Enti ecclesiastici - Attività non commerciali - Comodato - Utilizzazione diretta immobile - Utilizzazione indiretta immobile - Spetta)

Fiscal Jurisprudence and Legislation Index

- *Presentation*
- *Court of Cassation, Section Tax, ordinance 26 July 2024, n. 20964*
(Taxes - IMU - Notice of assessment - Exemption - Religious bodies - Non-commercial bodies - not entitled)
- *Court of Cassation, Section Tax, ruling 9 September 2024, n. 24200*
(Tributes - IMU - Failure to declare - Failure to pay - Moral religious bodies - Private associations of the faithful - Exemption - Not eligible)
- *Court of Cassation, Section Tax, ordinance 19 November 2024, n. 29823*
(Taxes - Notice of assessment - Adjustment of income - DOCFA procedure - Buildings used for public worship - Exemption from declaration in the land register)
- *Court of Cassation, Section Tax, ordinance 9 December 2024, n. 31648*
(Tributes - IMU exemption - Ecclesiastical bodies - Non-commercial activities - Loan - Direct use of property - Indirect use of property - Pay)

Presentazione

In questo numero della Rivista vengono proposte al lettore quattro decisioni della Sezione tributaria della Corte di Cassazione.

La prima (Ordinanza n. 20964/2024) ribadisce il principio consolidato che subordina l'esenzione tributaria alla ricorrenza di alcune condizioni, tra le quali, spicca il criterio dell'effettività dell'uso dell'immobile per attività senza scopo di lucro.

Degna di attenzione appare la sent. Cass. Civ. n. 24200/2024 intesa a chiarire e circoscrivere temporalmente la rilevanza dell'obbligo dichiarativo in capo al beneficiario dell'esenzione, a fronte di una precedente normativa che, al contrario, non prevedeva obbligo alcuno. Tale obbligo dichiarativo, sussistente anche per gli immobili totalmente esenti, è voluto allo scopo di garantire il buon funzionamento della Pubblica Amministrazione con regole stringenti, ed ha ora un chiaro fondamento normativo nei D.L. n. 23 del 14 marzo 2011 e n. 122 del 31 agosto 2013, inteso ad armonizzare il regime nazionale italiano con le norme UE, in modo da distinguere l'esenzione ICI da fittizi, e non ammessi, provvedimenti di aiuto di Stato.

La terza decisione (Ordinanza Cass. Civ. n. 29823/2024) mette in chiaro, in materia di dichiarazioni catastali, la dicotomia concettuale tra «reddito» e «rendita» ai fini impositivi, giacchè, non sussistendo alcuna relazione tra rendita catastale ed esenzione dell'imposizione in funzione della destinazione d'uso di un dato immobile adibito al culto pubblico, questi stessi soggiacciono comunque all'attribuzione di una rendita, ma al solo scopo statistico-inventariale e non impositivo.

L'ultima decisione (Ordinanza Cass. Civ. n. 31648/2024) ribadisce la necessità della ricorrenza di alcune condizioni non derogabili, tutte relative (ex DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e l. n. 160 del 27 dicembre 2019) all'ente comodatario, affinché l'ente ecclesiastico possa godere dell'esenzione IMU in caso di concessione di immobile in comodato.

Presentation

In this issue of the Journal, four decisions of the Court of Cassation Tax Section are presented to the reader.

The first (Cass. Civ. Ordinance no. 20964/2024) reiterates the consolidated principle which subordinates the tax exemption to the occurrence of certain conditions, among which the criterion of the property effective use for non-profit activities stands out.

The Cass. Civil. n. 24200/2024 sentence appears worthy of attention: it intended to clarify and temporally limit the relevance of the declaration obligation on the exemption beneficiary, compared to previous legislation which, on the contrary, did not provide for any obligation. This declaration obligation, which also exists for totally exempt properties, is intended to guarantee the proper functioning of the Public Administration with stringent rules, and now has a clear regulatory basis in the Legislative Decree n. 23 of 14 March 2011 and n. 122 of 31 August 2013, intended to harmonize the Italian national regime with EU rules, so as to distinguish the ICI exemption from fictitious, and not permitted, state aid measures.

The third decision (Cass. Civ. Ordinance n. 29823/2024) clarifies, in the matter of cadastral declarations, the conceptual dichotomy between «income» and «profit» for tax purposes, since, as there is no relationship between cadastral income and exemption from taxation based on the intended use of a given property used for public worship, these same properties are in any case subject to the attribution of a income, but for statistical-inventory purposes only and not for tax purposes.

The latest decision (Cass. Civ. Ordinance n. 31648/2024) reiterates the need for the recurrence of some non-derogable conditions, all relating (ex Presidential Decree 22 December 1986, n. 917 and law n. 160 of 27 December 2019) to the entity bailee, so that the ecclesiastical body can benefit from the IMU exemption in the event of the concession of a property on loan.

1. CORTE DI CASSAZIONE CIVILE SEZ. TRIB. ORDINANZA – 26 LUGLIO 2024, N. 20964

Tributi – IMU – Avviso di accertamento – Esenzione – Enti religiosi - Enti non commerciali - Non spetta.

Affinché possa operare l'esenzione dall'IMU è necessario che gli immobili siano utilizzati da enti non commerciali (requisito soggettivo) e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto tassativamente indicate (requisito oggettivo). Il riconoscimento del diritto all'esenzione consegue all'accertamento di fatto relativo alle modalità di svolgimento attività sopra indicate. Più precisamente, affinché vi sia l'esenzione la destinazione del bene deve riguardare una delle attività elencate e, nella pratica, essa deve coincidere con la verifica dell'effettivo ed esclusivo utilizzo degli immobili per una di quelle attività, senza che questa presenti profili di lucro o caratteri di commercialità non essendo a tal fine sufficiente la mera presenza di religiosi/ religiose in loco.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19663/2021 R.G.

proposto da:

ROMA CAPITALE,

- ricorrente -

Contro

CASA GENERALIZIA DELLA CONGREGAZIONE SUORE DIVIN SALVATORE

- intimata -

avverso SENTENZA della COMM.TRIB.REG. del LAZIO n. 109/2021 depositata il 12/01/2021.

RILEVATO CHE

1. Roma Capitale propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 109/2021 depositata il 12/01/2021 e non notificata, che ha accolto l'appello proposto dalla Casa Generalizia della Congregazione Suore Divin Salvatore avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale n. 1581/11/2018 ed ha annullato l'avviso di accertamento n. (Omissis) relativo ad IMU per l'annualità 2012;
2. la contribuente è rimasta intimata;

CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo l'ente impositore deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc., violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. e delle norme correlate, rilevando che nel corso del giudizio di merito l'ente religioso non aveva fornito prova di quali fossero in concreto le attività svolte negli immobili per i quali aveva richiesto l'esenzione dal tributo;
2. con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, del decreto legislativo n. 504/1992 in combinato disposto con l'art. 2697 cod. civ. e delle norme connesse e/o correlate, assumendo che i giudici di appello, nell'affermare che per gli immobili oggetto di accertamento poteva riconoscersi il beneficio dell'esenzione di imposta prevista ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/92 cit., avevano disatteso ovvero mal interpretato i criteri di esenzione previsti dalla normativa vigente;
3. entrambi i motivi di ricorso - da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connessi - sono da ritenere fondati;
 - 3.1. deve rilevarsi che, secondo il costante orientamento di questa Corte (vedasi, in motivazione: Cass., Sez. 5, 27 giugno 2019, n. 17256; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6795; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578), il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, nel testo vigente dal 1° gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'ICI per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c) e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive". Tale disposizione è stata, successivamente, integrata e modificata dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2-bis, convertito, con modificazioni, nella L. 2 dicembre 2005, n. 281, che ha esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse. Un'ulteriore modifica è, poi, intervenuta con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39, convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248, che, sostituendo il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, cit. art. 7, comma 2-bis, convertito, con modificazioni, nella legge 2 dicembre 2005, n. 281, ha stabilito che l'esenzione disposta dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera "che non abbiano esclusivamente natura commerciale". Occorre precisare, inoltre,

che le condizioni dell'esenzione sono cumulative, nel senso che è richiesta la coesistenza, sia del requisito soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo in forza del quale l'attività svolta nell'immobile deve rientrare tra quelle previste dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i);

3.2. in relazione al profilo afferente la distribuzione degli oneri probatori è stato affermato, con principio condiviso da questo Collegio, che "il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale" (Cass., Sez. 5, 2 aprile 2015, n. 6711). Secondo la giurisprudenza di questa Corte, condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione de qua sono, quindi, le seguenti: a) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali (requisito soggettivo); b) devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto); c) le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali (Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578);

3.3. il riconoscimento del diritto all'esenzione, dunque, è legato all'accertamento di fatto relativo alle modalità di svolgimento attività sopra indicate (Cass. n. 17968 del 04/07/2019, Rv. 654747-01, con riferimento all'attività didattica universitaria, n. 19072 del 16/07/2019, Rv. 654737-01 con riferimento ad una casa per ferie gestita da un ente ecclesiastico);

4. nel caso di specie il Giudice d'appello, dopo aver sinteticamente ricostruito i principi cardine in materia, ha ritenuto, con conclusioni del tutto apodittiche, che: "Con riguardo alla fattispecie in esame può affermarsi che sono presenti entrambi i requisiti. Quanto a quello soggettivo dagli atti si evince trattarsi di un ente ecclesiastico, dotato di personalità giuridica, non di natura commerciale e rientrante fra quelli previsti dalle norme vigenti, sotto il profilo oggettivo, dovrà essere in concreto valutata l'attività che darà diritto all'esenzione, in linea con la consolidata giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione (Cass. sent. n. 6795/2020; Cass. sent. nn. 19036/16;19037/16; 19038/16). Al riguardo si evidenzia che gli immobili in questione in parte sono adibiti allo sviluppo delle attività religiose e possono rientrare nell'esenzione. Del resto lo stesso Comune di Roma non contesta che le unità immobiliari 1 e 7 siano adibite ad alloggio delle religiose, ma solo che per esse non sia stata data la prova di svolgere l'attività di culto e tale affermazione è genericamente riportata nella sentenza impugnata che nega l'esistenza dell'elemento oggettivo. Ma questo Collegio, in linea con un consolidato orientamento giurisprudenziale ritiene che, in tema di IMU (le considerazioni sono rivolte all'ICI possono essere analogamente riportate anche per l'IMU) "l'esenzione, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili destinati.....allo svolgimento delle attività di religione o di culto di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, spetta ad un ente ecclesiastico in relazione ad un immobile destinato ad abitazione di membri della propria comunità religiosa, con modalità assimilabili all'abitazione di una unità immobiliare da parte del proprietario e dei suoi familiari, comportando tale destinazione lo svolgimento di un'attività non commerciale, ma diretta alla "formazione del clero e dei religiosi", espressamente compresa nell'elencazione di cui all'art. 16, lett. a) legge 20 maggio 1985 n. 222 (Cass. Sez. 5, sent. n. 26654 /2009); è evidente che in tali luoghi si sviluppa con la convivenza e la preghiera l'accrescimento della catechesi e dell'educazione cristiana, in linea con le attività a cui fanno cenno sia l'art. 7, lett. i) D.Lgs. n. 504/92 che l'art. 16, lett. a) legge 20 maggio 222, tale ultimo articolo prevede che "si considerano comunque (lett. a) attività religiose e di culto quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana". La conferma di tale utilizzo può altresì essere rinvenuta nella destinazione catastale visto che i predetti immobili sono classificati alla categoria catastale B-1 (Collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanatrofi, ospizi, seminari e caserme)";

6. Orbene, come lamentato da parte ricorrente, emerge in modo univoco che nel corso del giudizio di merito l'Ente religioso non ha fornito prova di quali fossero, in concreto, le attività svolte negli immobili per i quali aveva richiesto l'esenzione dal tributo e, quindi, in ordine alla sussistenza e al rispetto del requisito oggettivo. L'art. 7, stabilisce che l'esenzione "è relativa ai soli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a) della legge 20 maggio 1985 n. 222". Più precisamente, affinché vi sia l'esenzione la destinazione del bene deve riguardare una delle attività elencate e, nella pratica, essa deve coincidere con la verifica dell'effettivo ed esclusivo utilizzo degli immobili per una di quelle attività, senza che questa presenti profili di lucro o caratteri di commercialità. Invero la mera presenza di religiosi-e in loco non giustifica, di per sé, l'esenzione laddove, come nel caso de quo, manchi la prova di un diretto collegamento con l'esercizio di attività di religione o di culto (vedi, sul punto, Cass. 10754/2017), specie a fronte della contestazione secondo cui, nel caso in esame, gli immobili utilizzati dalla Casa Generalizia, erano destinati nel loro complesso (e, quindi, anche gli alloggi delle religiose) ad attività sanitarie non solo in ambito convenzionato ma anche in regime privato. Sono nella presente fattispecie applicabili gli stessi principi già affermati - tra le parti - nei precedenti di questa Corte nn. 17297 e 17298 del 2021, aventi ad oggetto altre

annualità IMU, ed invocati anche da Roma Capitale nell' odierno ricorso; (v. anche, tra le parti, Cass. n. 5062/15);

5. il ricorso merita, dunque, accoglimento e la controversia può essere decisa nel merito, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, con il rigetto dell'originario ricorso di parte contribuente;

6. in ragione del succedersi nel tempo delle interpretazioni giurisprudenziali richiamate che hanno chiarito gli esatti termini della tematica in questione, le spese dell'intero giudizio di merito possono essere compensate tra le parti, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo;

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso di parte contribuente. Compensa le spese dei gradi di merito e condanna la "Casa Generalizia della Congregazione Suore Divin Salvatore" al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida, in favore di parte ricorrente,

Così deciso nella camera di consiglio della Sezione Tributaria in data 23 aprile 2024.

Depositata in Cancelleria il 26 luglio 2024.

2. CORTE DI CASSAZIONE CIVILE SEZ. TRIB. SENTENZA 9 SETTEMBRE 2024, N. 24200

Tributi – IMU – Omessa dichiarazione – Omesso versamento – Enti morali di culto – Associazioni private di fedeli – Esenzione - Non spetta

Il riconoscimento del beneficio dell'esenzione IMU postula l'assolvimento di un obbligo dichiarativo entro un determinato limite temporale, che l'art. 2, comma 2, comma 5-bis, l. 31 agosto 2013, n. 102 ha considerato avente natura decadenziale e che, in ogni caso, va considerato perentorio anche ove mancasse un'espressa indicazione della norma in ragione dello scopo perseguito e della funzione assolta. Lo scopo della previsione dell'obbligo dichiarativo, infatti, è quello di porre l'ente impositore nelle condizioni di poter controllare la veridicità dei dati esposti, evitando problematiche verifiche ex post, anche in sede giudiziaria, e di poter prevedere le risorse finanziarie su cui potrà contare per la gestione degli interessi comunali, esigenze queste poste a garanzia del buon funzionamento dell'amministrazione pubblica e che giustificano, in ogni caso, la natura perentoria e, quindi, decadenziale del termine.

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 35457/2019 del ruolo generale, proposto

DA

il COMUNE DI CAMPI BISENZIO

- RICORRENTE -

CONTRO

OPERA FRANCESCANI DELLA PIETÀ

- CONTRORICORRENTE -

per la cassazione della sentenza n. 1219/6/2019 della Commissione tributaria regionale della Toscana depositata il 9 settembre 2019, non notificata.

FATTI DI CAUSA

1. Oggetto di controversia è la pretesa di 74.725,21 Euro, oltre accessori, di cui all'avviso di accertamento indicato in atti, rivendicata dal Comune di Campi Bisenzio per l'anno 2012, in ragione dell'omessa dichiarazione e versamento dell'imposta IMU in relazione alla proprietà da parte della Opera Franciscana della Pietà di un'unità immobiliare, composta da tre piani e censita in categoria catastale B1 (collegi, conventi, ricoveri ospizi), concessa in comodato ad altro ente.

2. Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva l'appello proposto dalla contribuente contro la sentenza n. 608/1/2018 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze, riconoscendo l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, sulla base delle seguenti valutazioni:

a. l'art. 91-bis D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, non prevede alcuna decadenza dal diritto al beneficio fiscale per effetto della violazione dell'obbligo dichiarativo, come invece previsto dall'art. 2, comma 5-bis, D.L. 31 agosto 2013, n. 102, ben potendo il contribuente dimostrare in sede contenziosa le condizioni del diritto all'esenzione, tenuto conto che la dichiarazione IMU-ENC è una mera esternazione di scienza, che integra un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento della posizione fiscale, come tale emendabile e ritrattabile;

b. il mancato utilizzo diretto del bene da parte della contribuente non privava la stessa del diritto all'esenzione, giacché - come precisato anche dalla nota ministeriale n. 4/2013 - il bene era stato concesso in comodato

gratuito ad altro ente non commerciale riconosciuto dall'autorità ecclesiastica e per i medesimi fini istituzionali (comuni ad entrambi gli enti), concernenti l'attività religiosa e di culto, come tali meritevoli del beneficio tributario;

c. i due enti (proprietario ed utilizzatore) apparivano identici svolgendo l'attività di promozione spirituale dei propri associati, in rapporto quindi di strumentalità tra loro, tanto che le clausole del comodato prevedevano la risoluzione immediata del contratto in caso in cui l'ente utilizzatore avesse svolto attività diverse da quelle di religione e di culto.

3. Il Comune di Campi Bisenzio impugnava detta pronuncia con ricorso notificato tramite posta elettronica certificata il 18 novembre 2019, formulando tre motivi di impugnazione, successivamente illustrati con memorie depositate il 5 ottobre 2022 ed il 16 maggio 2024;

4. L'Opera Francescana della Pietà resisteva con controricorso notificato, sempre mediante posta elettronica certificata, in data 27 dicembre 2019, depositando memoria in data 7 ottobre 2022 e 20 maggio 2024.

5. Con ordinanza interlocutoria n. 32739, depositata il 7 novembre 2022, questa Corte rimetteva la trattazione della causa in pubblica udienza per la particolare rilevanza della questione posta soprattutto con il primo motivo di impugnazione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il Comune ha eccepito, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 91-bis D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, 9 D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nonché del D.M. 19 novembre 2012, n. 200 e D.M. 26 giugno 2014, n. 75284, oltre che la violazione dell'art. 2697 cod. civ. e l'errata applicazione dell'art. 2, comma 5-bis D.L. 31 agosto 2013, n. 102, assumendo che, contrariamente a quanto sostenuto dal Giudice regionale, sia l'art. 91-bis citato, che i citati decreti applicativi imponevano agli enti che intendevano godere del beneficio un obbligo dichiarativo (art. 6 D.M. 19 novembre 2012, n. 20) da rispettare per le dichiarazioni relative agli anni di imposta 2012/2013 tramite l'apposito modello ministeriale ed entro un determinato termine finale.

1.1. Il Comune ha aggiunto sul punto che il riferimento operato dal Giudice regionale alla emendabilità della dichiarazione era inappropriato, in quanto nella specie non vi era stata alcuna dichiarazione (se non dopo la notifica dell'accertamento e quindi in termini tardivi), osservando che la conferma dell'obbligatorietà della dichiarazione prevista dall'art. 91-bis citato emergeva anche dalla previsione dell'art. 2, comma 5-bis, D.L. 31 agosto 2013, n. 102, che prevedeva la necessità della dichiarazione, estendendo il beneficio di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, anche alle attività di ricerca scientifica.

2. Con la seconda censura il ricorrente ha dedotto, in relazione al parametro di cui all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e 14 delle preleggi, oltre che dell'art. 23 Cost. e dei principi in materia di gerarchia delle fonti, contestando alla Commissione di aver riconosciuto il beneficio, nonostante l'unità immobiliare (per la quasi totalità dei fabbricati) fosse stata concessa in comodato gratuito ad altra associazione (denominata Casa Francescana della Pietà), dotata di autonomo statuto ed avente come scopo quello di attuare una coabitazione comunitaria a carattere religioso per il perfezionamento spirituale dei suoi membri, richiamando sul punto l'orientamento del giudice di legittimità sulla necessità, ai fini che occupano, dell'utilizzazione diretta del bene, dovendo, per altra via, negarsi valore vincolante alla circolare ministeriale citata dalla Commissione.

3. Con la terza doglianza il Comune ha rimproverato al Giudice regionale, sempre con riguardo all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 7 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 2, 3, 16 della legge 20 maggio 1985, n. 222 e 7 della legge 25 marzo 1985, n. 121, oltre dell'art. 2697 cod. civ. e del D.M. 19 novembre 2012, n. 200, nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di fatti decisi per il giudizio.

In particolare, l'ente territoriale ha ritenuto errata la valutazione del Giudice d'appello, sostenendo che, non avendo l'utilizzatrice del bene ottenuto il riconoscimento di ente ecclesiastico, ma solo quella di "Associazione privata di fedeli", non poteva godere della presunzione assoluta di ente avente fine di religione o di culto, dovendo invece essere svolto in concreto l'accertamento sull'effettiva attività svolta per stabilire la sua modalità (commerciale o meno), laddove l'esame della Commissione era stata di natura cartolare, senza considerare come fosse notorio nella comunità cittadina che la struttura era destinata ad ospizio e ricovero per anziani dietro pagamento di somme nella forma di quote associative, per cui non poteva reputarsi provato il carattere non commerciale dell'attività svolta.

4. Va preliminarmente disattesa l'istanza di riunione del presente giudizio a quello recante il n. 10516/2024 di ruolo generale, pendente innanzi a questa Corte tra le medesime parti e sulle medesime questioni in relazione ad altri anni di imposta, tenuto conto dell'epoca di instaurazione del presente grado giudizio (anno 2019) e della sua rimessione in pubblica udienza, che impone una decisione sulla questione di diritto sollecitata dalla menzionata ordinanza interlocutoria.

5. Il ricorso va accolto nel suo primo motivo, che assume valore assorbente rispetto alle altre censure.

6. Risulta pacifico che la contribuente non abbia effettuato in relazione all'anno d'imposta 2012 la dichiarazione di cui all'art. 91-bis D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, essendo stata la stessa presentata in data 18 dicembre 2017, dopo la notifica dell'avviso di accertamento impugnato.

7. La questione su cui la Corte è chiamata a fornire risposta è se detta dichiarazione, di cui pure occorre chiarire la natura di atto negoziale o di mera scienza, debba, a pena di decadenza, essere presentata entro un determinato termine.

8. Occorre riepilogare il quadro normativo di riferimento, cominciando ad osservare che la precedente disciplina in tema di ICI non prevedeva alcun obbligo dichiarativo volto al conseguimento dell'esenzione dal pagamento dell'imposta prevista dall'art. 7, comma 1 lett. i) D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, giacché l'art. 10, comma 4, del medesimo D.Lgs. (secondo cui: "I soggetti passivi devono dichiarare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato, con esclusione di quelli esenti dall'imposta ai sensi dell'art. 7...") escludeva tale necessità per i soggetti indicati nell'art. 7 dello stesso decreto.

8.1. La disciplina IMU, che rinvia espressamente quanto alle esenzioni all'art. 7 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (v. art. 9, comma 8, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23) - per quel che ora interessa - è così riassumibile:

- l'art. 9, comma 6, D.Lgs. D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 prevedeva (prima della sua abrogazione per effetto della legge 27 dicembre 2019, n. 160) che "Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e della finanze, sentita l'Associazione Nazionale dei Comuni, sono approvati i modelli della dichiarazione, i modelli di versamento...";

- l'art. 91-bis D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 ha inserito al comma 1, lettera i), dell'art. 7 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole "allo svolgimento", la locuzione "con modalità non commerciali", stabilendo, inoltre, ai commi 2 e 3, nel caso in cui il bene avesse un'utilizzazione mista, le modalità applicative dell'esenzione prevista dal citato art. 7, comma 1, lett. i), prevedendo due diversi congegni operativi; il primo, nel caso in cui fosse possibile identificabile gli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente all'attività non commerciale (stabilendo il criterio diretto dell'applicazione dell'esenzione alla sola alla frazione di unità nella quale si svolge detta attività, v. comma 2); il secondo, in alternativa (e cioè nell'ipotesi in cui non fosse possibile procedere ai sensi del precedente comma 2 ed a partire dal 1° gennaio 2013), tramite l'applicazione del criterio proporzionale in rapporto all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risultante da apposita dichiarazione (v. comma 3), rinviando al successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la determinazione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione, degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché dei requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali;

- in attuazione dell'art. 91 bis, comma 3, cit., è stato adottato il D.M. 19 novembre 2012, n. 200, che ha fissato i criteri per determinare il rapporto proporzionale di cui al comma 3 dell'art. 91-bis del citato decreto-legge n. 1 del 2012;

- l'art. 6, comma 1, D.M. 19 novembre 2012, n. 200 ha, poi, stabilito che "Gli enti non commerciali presentano la dichiarazione di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'articolo 91-bis, del decreto-legge n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento. La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni";

- l'art. 2, comma 5-bis, D.L. 31 agosto 2013, n. 102, ha disposto che: "Ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica";

- l'art. 1 D.M. 26 giugno 2014 ha, quindi, approvato, con le relative istruzioni, il modello di dichiarazione agli effetti dell'imposta municipale propria e del tributo per i servizi indivisibili da utilizzare, a decorrere dall'anno di imposta 2012, ai sensi dell'art. 91-bis D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, stabilendo, all'art. 5, che detta dichiarazione deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta;

- l'art. 5, comma 2, del citato decreto ministeriale ha, poi, stabilito che la dichiarazione relativa agli anni 2012 e 2013 doveva essere presentata entro il 30 settembre 2014, termine poi differito al 30 novembre 2014 dal D.M. 23 settembre 2014;

- l'art. 2, comma 1, D.M. 26 giugno 2014 ha, infine, previsto espressamente l'obbligo di dichiarazione anche per gli immobili totalmente esenti.

9. Dal ricostruito quadro normativo emerge che in tema di IMU il legislatore, diversamente da quanto previsto per l'ICI, ha stabilito, ai fini del godimento dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che qui interessa, la presentazione di una dichiarazione da parte del contribuente da effettuarsi tramite l'apposto modello ministeriale ed in un determinato termine finale, individuato - di

regola - al 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta e, per i soli anni 2012 e 2013, al 30 settembre 2014, termine questo poi - come sopra esposto - prorogato al 30 novembre 2014.

Il fondamento normativo di tale obbligo va individuato negli artt. 9, comma 6, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e 2, comma 5, D.L. 31 agosto 2013, n. 102 sopra riportato.

Detta disciplina è stata funzionale a rendere compatibile la disciplina interna con quella eurounitaria in tema di aiuti di Stato, così come ritenuto nella decisione 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, della Commissione dell'Unione Europea, che ha considerato quale aiuto di Stato, incompatibile con il mercato interno (art. 107 TFUE), l'esenzione ICI di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e, per converso, lecita, perché non costituente aiuto di Stato, l'esenzione IMU che, seppur riconducibile alla sopra citata disposizione, era stata oggetto dalle modifiche apportate dalle sopra riportate disposizioni (cfr. sul tema Cass., 27 luglio 2023, n. 22954; Cass., 14 settembre 2021, n. 24655; Cass., 30 settembre 2019, n. 24308; Cass., 5 settembre 2019, n. 22223; Cass., 15 marzo 2019, n. 7415; Cass., 8 luglio 2016, n. 13970).

Emblematico di tale cambiamento di rotta (rispetto alla previgente disciplina ICI) è anche la disposizione dell'art. 5, comma 2, D.M. 26 giugno 2014 del citato decreto ministeriale, che ha stabilito una sorta di sanatoria per gli anni pregressi (2012/2013) di applicazione dell'IMU, prevedendo che la relativa dichiarazione dovesse essere presentata entro il 30 settembre 2014, termine - come detto - poi differito al 30 novembre 2014 dal D.M. 23 settembre 2014.

10. La dichiarazione in esame non riguarda solo le ipotesi di utilizzazione mista del bene, come sembrerebbe emergere dalle disposizioni dell'art. 91-bis, comma 2 e 3, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, giacché la previsione dell'art. 9, comma 6, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 aveva contemplato, ai fini che occupano, l'approvazione di modelli ministeriali per le dichiarazioni tout court, senza circoscriverla alla predetta ipotesi, come poi espressamente chiarito dall'art. 2, comma 1, D.M. 26 giugno 2014 nella parte in cui ha previsto l'obbligo della dichiarazione anche per gli immobili totalmente esenti, e come risulta dall'art. 2, comma 5-bis, D.L. 31 agosto 2013, n. 102, che ha stabilito, ai fini dell'applicazione dei benefici ivi considerati, la presentazione della dichiarazione entro un termine a pena di decadenza.

Non può essere condiviso sul punto il rilievo della difesa della contribuente secondo cui la predetta norma avrebbe riguardo ai soli cd. immobili merce delle imprese costruttive, in quanto è testuale il riferimento ai benefici considerati nel citato articolo, tra cui è annoverato anche quello dell'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (v. art. 2, comma 3, D.L. 31 agosto 2013, n. 102), rispetto al quale la norma in esame ha aggiunto, quale attività protetta, anche quella di ricerca scientifica.

In tale direzione - a giudizio della Corte - correttamente la difesa del Comune ha individuato nella norma in esame (art. 2, comma 5-bis, D.L. 31 agosto 2013, n. 102) una conferma dell'obbligo dichiarativo per tutte le attività tutelate considerate dall'art. 7 citato (tra cui quella della ricerca scientifica, come stabilito dall'art. 2, comma 3, D.L. 31 agosto 2013, n. 102), risultando, invero, del tutto irragionevole - a parità di attività tutelate - limitare tale onere dichiarativo alla sola attività di ricerca scientifica per il sol fatto che la decadenza è stata prevista dalla stessa disposizione (art. 2 D.L. citato) che ha incluso le unità immobiliari in cui si svolge l'attività di ricerca scientifica tra quelle esenti dal pagamento dell'IMU. Ipotizzare un diverso trattamento, quanto all'obbligo dichiarativo, tra le medesime ipotesi di esenzione previste dall'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 risulterebbe, invero, del tutto ingiustificata e non costituzionalmente compatibile ai sensi dell'art. 3 Cost.

11. Dunque, alla stregua di quanto precede, va ritenuto che il riconoscimento del beneficio in esame postula l'assolvimento di un obbligo dichiarativo entro un determinato limite temporale, che l'art. 2, comma 2, comma 5-bis, D.L. 31 agosto 2013, n. 102 ha considerato avente natura decadenziale e che, in ogni caso, va considerato perentorio in ragione dello scopo perseguito e della funzione assolta, anche ove mancasse un'espressa indicazione della norma (cfr. sul punto, Cass., Sez. U., 23 dicembre 2004, n. 23832; Cass., Sez. T., 9 gennaio 2004, n. 138; Cass., Sez. U., 5 giugno 1998, n. 524; Cass., Sez. I, 6 giugno 1997 n. 5074; con riferimento all'art. 12, comma 2, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, v. Cass., Sez. V, 30 giugno 2010, n. 15473; Cass., Sez. V, 18 novembre 2009, n. 24301, richiamate, in altro contesto normativo, ma in applicazione di un principio generale, da Cass., Sez. T., 2 agosto 2023, n. 23584).

In tale direzione, va, infatti, riconosciuto che scopo della previsione dell'obbligo dichiarativo è quello di porre l'ente impositore nelle condizioni di poter controllare la veridicità dei dati esposti, evitando problematiche verifiche ex post, anche in sede giudiziaria, e di poter prevedere le risorse finanziarie su cui potrà contare per la gestione degli interessi comunali, esigenze queste poste a garanzia del buon funzionamento dell'amministrazione pubblica e che giustificano, in ogni caso, la natura perentoria e, quindi, decadenziale del termine.

12. La dichiarazione in oggetto va poi considerata come atto di volontà e non come mera ed emendabile dichiarazione di scienza -.

Risulta, infatti, costante nella riflessione di questa Corte (applicata in vari settori del diritto tributario) considerare dichiarazioni di volontà quelle dirette a manifestare l'intendimento di avvalersi di un beneficio fiscale in ragione dell'affermazione della sussistenza dei requisiti e delle condizioni previste dal legislatore, in quanto orientate all'esercizio di un diritto soggettivo, con la conseguenza che il contribuente, che abbia

omesso tale dichiarazione, non può poi invocare il principio di generale emendabilità di una inesistente dichiarazione, il quale opera solo in caso di mera esternazione di scienza e non consente, in ogni caso, di superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irrettrabili per il sopravvenire delle scadenze previste dalla legge (cfr. su tali principi, tra le tante, Cass., Sez. T., 28 dicembre 2023, n. 36175; Cass., Sez. VI/T, 13.12.2021 n. 39681, Cass., Sez. 5, 13 gennaio 2016, n. 389; Cass., Sez. Un., 30 giugno 2016, n. 13378; Cass., Sez. 5, 21 dicembre 2016, n. 26550; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2017, n. 30172; Cass., Sez. 5, 12 gennaio 2018, n. 610; Cass., Sez. 5, 24 aprile 2018, n. 10029; Cass., Sez. 5, 19 ottobre 2018, n. 26421; Cass., Sez. 5, 9 maggio 2018, n. 10070; Cass., Sez. 5, 30 novembre 2018, n. 31052; Cass., Sez. 5", 15 gennaio 2019, n. 711; Cass., Sez. 5, 18 maggio 2021, n. 13343; ed ancora Cass., Sez. T., 15 novembre 2021, n. 34266; Cass. Sez. T., 15 dicembre 2017, n. 30172; Cass., Sez. T., 29 marzo 2017 n. 8103).

Risulta, per tale via, non conferente il richiamo alle pronunce di questa Corte (Cass., Sez. Un., 25 ottobre 2002, n. 15063 e Cass., Sez. Un., 30 giugno 2016, n. 13378), in quanto relative alla dichiarazione dei redditi, intesa come atto non negoziale e non dispositivo, recante - questa sì - una mera esternazione di scienza e di giudizio, i cui principi, quindi, non sono invocabili nel diverso ambito - qui in discussione - della dichiarazione volta al conseguimento di un beneficio fiscale ed avente, quindi, contenuto e valore negoziale (cfr. tra le tante, Cass., Sez. T., 15 novembre 2021, n. 34266 cit.), che non può essere invocato in sede contenziosa quando l'istante è decaduto dall'esercizio della relativa facoltà.

13. Tirando le conclusioni delle riflessioni svolte, va, allora, preso atto che la contribuente non aveva espresso entro la data del 30 novembre 2014 la volontà di volersi avvalere del beneficio di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, avendo manifestato tale intendimento solo dopo la notifica dell'avviso di accertamento impugnato e, quindi, tardivamente, quando cioè era decaduta dalla relativa facoltà.

14. Alla stregua delle considerazioni sopra svolte, che - come anticipato - assumono valore assorbente rispetto all'esame dei restanti motivi, il ricorso va accolto e, non essendo necessari accertamento in fatto, la causa va anche decisa nel merito, rigettando l'originario ricorso della contribuente.

15. La novità della questione giustifica l'integrale compensazione delle spese di lite dell'intero giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente.

Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 30 maggio 2024.

Depositato in Cancelleria il 9 settembre 2024.

3. CORTE DI CASSAZIONE CIVILE SEZ. TRIB. ORDINANZA 19 NOVEMBRE 2024, N. 29823

Tributi – Avviso di accertamento – Rettifica di rendita – Procedura DOCFA – Edifici adibiti al culto pubblico – Esenzione dalla dichiarazione in catasto.

In materia di catasto, gli artt. 6, comma 3, lett. c, del r.D.L. 13 aprile 1939, n. 652 escludono, in linea di principio, l'obbligo della dichiarazione in catasto per gli edifici adibiti al culto pubblico, ferma restando la facoltatività di tale opzione; in tale eventualità la dichiarazione per l'accertamento di immobili urbani di nuova costruzione, ovvero la dichiarazione di variazione, devono contenere la proposta di attribuzione della categoria e della rendita (in quanto unità a "destinazione particolare") e sono soggette al controllo dell'amministrazione finanziaria anche in vista della determinazione seppure a soli fini statistico-inventariali, della rendita definitiva, ai sensi dell'art. 1, commi 2 e 3, del D.M. 19 aprile 1994, n. 701.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22343/2017 R.G., proposto

DA

Agenzia delle Entrate, con sede in Roma,

- RICORRENTE -

CONTRO

"Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova"

- CONTRORICORRENTE -

avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per la Puglia il 17 febbraio 2017, n. 498/06/2017;

RILEVATO CHE:

1. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per la Puglia il 17 febbraio 2017, n. 498/06/2017, la quale, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento n. (...)/2013 per rettifica di rendita (da Euro 0 ad Euro 62.436,60)

a seguito di procedura "DOCFA" in base a dichiarazione di variazione del 17 ottobre 2012 (all'esito di ristrutturazione, frazionamento e fusione), in relazione ad un fabbricato sito in B alla Via (...) s.n., adibito a culto pubblico e censito in catasto in categoria E/7 con le particelle (...) sub. (...) e (...) sub. (...) (graffate) del folio 18, del quale la "Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova" era proprietaria, ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti della "Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova" avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Bari il 30 dicembre 2014, n. 3451/08/2014, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure - che aveva accolto il ricorso originario - sul presupposto che gli edifici adibiti al culto pubblico non sono produttivi di rendita, salvo che nel caso di locazione.

3. La "Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova" ha resistito con controricorso.

4. Premesso che, «nelle more della fissazione (dell') udienza del presente procedimento, sono stati iscritti e dunque risultano pendenti ben 15 procedimenti relativi alla medesima fattispecie e aventi lo stesso oggetto, per i quali si è in attesa di fissazione udienza», la controricorrente ha chiesto la trattazione della causa in pubblica udienza al fine «di illustrare compiutamente a codesta Ecc.ma Corte le questioni di diritto implicate, in particolare riferite alla corretta interpretazione da dare alla normativa catastale tuttora vigente per quanto riguarda l'iscrizione degli immobili in E/7, considerato che sulla questione non vi è un indirizzo costante e consolidato né da parte dell'Agenzia Entrate né dei giudici di merito chiamati a pronunciarsi sulla questione».

5. In prossimità dell'adunanza camerale, la stessa ha depositato memoria illustrativa.

CONSIDERATO CHE:

1. Il ricorso è affidato ad un unico motivo, col quale si denuncia violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 36, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e 6 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che: «È evidente l'illegittimità del provvedimento, atteso che, da un lato, l'Ufficio lasciando inalterata la categoria E/7, non contesta la natura di edificio adibito al culto dell'intero compendio immobiliare (comprendendo le pertinenze casa canonica, locale degli ospiti, area parcheggio, gazebo, distribuzione acqua, depositi, vasca e depuratore) dall'altro, senza alcuna valida ed apparente motivazione, attribuisce all'intero una rendita al di fuori delle ipotesi previste dalla legge. Infatti, ai sensi della predetta norma, tali edifici si considerano produttivi di rendita solo se oggetto di locazione, circostanza che nella specie pacificamente non ricorre; laddove «l'unità immobiliare di cui trattasi è stata accatastata dalla parte; l'Ufficio, confermando la categoria E/7, all'unità immobiliare de quo ha attribuito una rendita in quanto non sussiste alcuna relazione tra la rendita catastale e un'eventuale esenzione di imposizione: la rendita non costituisce un'imposta».

2. Preliminarmente, si deve disattendere l'istanza di trattazione della causa in pubblica udienza.

2.1 In adesione all'indirizzo espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte, il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare nel caso di specie (Cass., Sez. Un., 5 giugno 2018, n. 14437 - nello stesso senso, da ultime: Cass., Sez. 5^a, 6 settembre 2024, nn. 24033, 24042 e 24050; Cass., Sez. 5^a, 15 ottobre 2024, n. 26807), e non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica (Cass., Sez. Un., 23 aprile 2020, n. 8093 - nello stesso senso, da ultime: Cass., Sez. 5^a, 6 settembre 2024, nn. 24033, 24042 e 24050; Cass., Sez. 5^a, 15 ottobre 2024, n. 26807).

2.2 In particolare, la sede dell'adunanza camerale non è incompatibile, di per sé, anche con la statuizione su questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite e già assistite da un consolidato orientamento, cui la Corte fornisce il proprio contributo (Cass., Sez. 5^a, 5 marzo 2021, n. 6118; Cass., Sez. 5^a, 30 marzo 2021, n. 8757; Cass., Sez. 6^a-5, 13 giugno 2022, n. 18948; Cass., Sez. 6^a-5, 20 giugno 2022, nn. 19761 e 19764); per cui, tenendo anche conto della non eccessiva complessità della questione, la controversia può essere esaminata in camera di consiglio.

3. Per il resto, si devono disattendere le opposte eccezioni di inammissibilità, dal momento che, per un verso, l'illegittimità dell'atto impositivo su cui si sarebbe formato il giudicato attiene proprio alla contestata attribuzione della rendita al fabbricato classificato in categoria E/7; per altro verso, l'autosufficienza del ricorso è assicurata dalla adeguata censura della sentenza impugnata in relazione all'asserita esenzione dall'attribuzione di rendita per i fabbricati adibiti al culto pubblico.

4. Ciò premesso, il motivo è fondato.

4.1 Con specifico riferimento ai fabbricati in questione, si osserva che per tale tipologia di bene non sussiste l'obbligo della dichiarazione in catasto, a norma dell'art. 6, comma 3, lett. c, del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249 (secondo cui: «3. Non sono soggetti a dichiarazione: [...] c) i fabbricati destinati all'esercizio dei culti»).

4.2 Tale esclusione è stata confermata dall'art. 8, seconda parte, del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano di cui al D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142 (a tenore del quale: «Parimenti non si classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali [...] fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto [...], e simili»).

4.2 In linea generale, in base all'Istruzione II° emanata dal Ministero delle Finanze il 24 maggio 1942, sono censibili nella categoria E/7, qualora dichiarati al catasto edilizio urbano per eventuali esigenze di natura civilistica, gli edifici o porzioni di edifici destinati all'esercizio pubblico dei culti, quali le chiese, i santuari, le cappelle (ecc.), nonché i templi di ogni confessione religiosa, comprese le sacrestie e gli altri locali incorporati alle chiese ed ai templi, se funzionali alla custodia di ciò che, direttamente o indirettamente, serve all'esercizio dei culti o al trattenimento dei ministri del culto per i loro esercizi spirituali, con esclusione delle abitazioni e delle altre destinazioni non strettamente connesse.

4.3 Peraltro, come è stato evidenziato con la nota trasmessa dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi Catastali Cartografici e di Pubblicità Immobiliare il 25 maggio 2018, prot. n. 105363, l'art. 1, commi 2 e 3, del D.M. 19 aprile 1994, n. 701, ha stabilito che «le dichiarazioni per l'accertamento delle unità immobiliari urbane di nuova costruzione, di cui all'art. 56 del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 1 dicembre 1949, n. 1142, e le dichiarazioni di variazione dello stato dei beni, di cui all'art. 20 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, come sostituito dall'art. 2 del decreto legislativo 8 aprile 1948, n. 514», «2. [...] sono sottoscritte da uno dei soggetti che ha la titolarità di diritti reali sui beni denunciati e dal tecnico redattore degli atti grafici di cui sia prevista l'allegazione e contengono dati e notizie tali da consentire l'iscrizione in catasto con attribuzione di rendita catastale, senza visita di sopralluogo.

Il dichiarante propone anche l'attribuzione della categoria, classe e relativa rendita catastale, per le unità a destinazione ordinaria, o l'attribuzione della categoria e della rendita, per le unità a destinazione speciale o particolare. Nelle stesse dichiarazioni sono riportati, per ciascuna unità immobiliare, i dati di superficie, espressi in metri quadrati, in conformità alle istruzioni dettate con il provvedimento di cui al comma 1. 3. Tale rendita rimane negli atti catastali come "rendita proposta" fino a quando l'ufficio non provvede con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1, alla determinazione della rendita catastale definitiva».

4.4 La circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi Catastali Cartografici e di Pubblicità Immobiliare il 24 aprile 2001, prot. n. 20779, ha precisato, inoltre, che gli immobili in argomento «possono essere accertati catastalmente [...] ed essere inquadrati nella categoria E/7 - qualora ve ne siano i presupposti e limitatamente a quelle parti dei locali in cui viene esercitato il culto stesso [...] con contestuale attribuzione di rendita».

4.5 Aggiungasi che l'art. 3, comma 2, del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, non ha ricompreso gli edifici destinati al culto pubblico tra le unità che si possono iscrivere in catasto senza attribuzione di rendita (essendovi elencati soltanto «[...] i seguenti immobili: a) fabbricati o loro porzioni in corso di costruzione o di definizione; b) costruzioni inidonee ad utilizzazioni produttive di reddito, a causa dell'accentuato livello di degrado; c) lastrici solari; d) aree urbane»).

4.6 Ancora, la nota trasmessa dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi Catastali Cartografici e di Pubblicità Immobiliare il 25 maggio 2018, prot. n. 105363, ha aggiunto che: «Pertanto, sotto il profilo strettamente catastale, si ritiene che ad ogni unità immobiliare urbana, se dichiarata, deve essere comunque associata una rendita ordinaria che, in considerazione della richiamata esenzione stabilita dal citato art. 36 e dalle norme connesse alle attività impositive dei Comuni, non è opportuno sia sottoposta a rettifica, sempreché la relativa quantificazione sia stata individuata secondo criteri di ragionevolezza, sulla base delle regole dell'estimo catastale.

In conclusione, appare utile ribadire che per gli immobili in questione rimane in capo ai soggetti interessati, per eventuali esigenze di natura civilistica, la facoltà di dichiarazione in categoria E/7, associando all'immobile una propria redditività».

4.7 Ciò posto, secondo un costante orientamento, a cui il collegio ritiene di dare continuità in questa sede, non essendo state prospettate ragioni idonee a giustificare un eventuale *revirement*, non sussiste alcuna relazione tra rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta ad un edificio per la sua specifica destinazione d'uso, in quanto, come questa Corte ha già avuto modo di chiarire, la rendita catastale non costituisce un'imposta né un presupposto d'imposta (Cass., Sez. 5ª, 7 giugno 2006, n. 13319; Cass., Sez. 6ª-5, 19 febbraio 2015, n. 3354; Cass., Sez. 5ª, 12 ottobre 2016, n. 20537). Per cui, l'attribuzione della rendita non esclude che l'ente possa beneficiare dell'esenzione da un tributo in relazione alla speciale destinazione dell'immobile censito in catasto.

4.8 In tal senso, l'art. 36, comma 3, prima parte, del D.Lgs. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui: «Non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto», deve essere riferito al reddito costituente il presupposto delle imposte dirette, non avendo alcuna attinenza con la rendita.

La dicotomia tra le nozioni di reddito e rendita è evidenziata anche dall'art. 25, comma 1, del D.Lgs. 22 dicembre 1986, n. 917, che definisce i redditi fondiari come «quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano».

4.9 Ne discende che gli edifici adibiti al culto pubblico sono esentati dalla dichiarazione in catasto, ma, nel caso di inserimento o aggiornamento del classamento, soggiacciono sempre all'attribuzione di una rendita, sia pure a soli fini statistico-inventariali.

4.10 In conclusione, per una più agevole intelligibilità della questione, il collegio ritiene di dover formulare il seguente principio di diritto: «In materia di catasto, gli artt. 6, comma 3, lett. c, del r.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e 8, seconda parte, del regolamento di cui al D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, escludono, in linea di principio, l'obbligo della dichiarazione in catasto per gli edifici adibiti al culto pubblico, ferma restando la facoltatività di tale opzione; in tale eventualità, posto che i predetti edifici non rientrano tra gli immobili iscrivibili in catasto senza attribuzione di rendita di cui all'art. 3, comma 2, del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, la dichiarazione per l'accertamento di immobili urbani di nuova costruzione (ex art. 56 del regolamento di cui al D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142), ovvero la dichiarazione di variazione (ex art. 20 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, come sostituito dall'art. 2 del D.Lgs. 8 aprile 1948, n. 514), devono contenere la proposta di attribuzione della categoria e della rendita (in quanto unità a "destinazione particolare") e sono soggette al controllo dell'amministrazione finanziaria anche in vista della determinazione, seppure a soli fini statistico-inventariali, della rendita definitiva, ai sensi dell'art. 1, commi 2 e 3, del D.M. 19 aprile 1994, n. 701».

5. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, primo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con il rigetto del ricorso originario della contribuente e la conferma dell'avviso di accertamento.

6. La novità della questione controversa, sulla quale non si registrano precedenti specifici di questa Corte, giustifica la compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario; compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 23 ottobre 2024.

Depositato in Cancelleria il 19 novembre 2024.

4. CORTE DI CASSAZIONE CIVILE SEZ. TRIB. ORDINANZA 9 DICEMBRE 2024, N. 31648

Tributi – Esenzione IMU – Enti ecclesiastici - Attività non commerciali – Comodato – Utilizzazione diretta immobile – Utilizzazione indiretta immobile - Spetta.

In caso di concessione in comodato, l'esenzione da IMU può essere riconosciuta, sempreché: a) l'ente comodatario, al pari dell'ente comodante, rientri tra i soggetti previsti dall'art. 73, comma 1, lett. c, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; b) l'ente comodatario sia strutturalmente o funzionalmente collegato all'ente comodante; c) l'ente comodatario utilizzi l'immobile per lo svolgimento esclusivo con modalità non commerciali di "attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive", nonché di "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.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2761/2024 R.G., proposto

DA

"Collegio di Maria Ausiliatrice delle Salesiane di Don Bosco",

RICORRENTE

CONTRO

Comune di Palermo,

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia il 13 giugno 2023, n. 5035/03/2023;

RILEVATO CHE:

1. Il "Collegio di Maria Ausiliatrice delle Salesiane di Don Bosco" ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia il 13 giugno 2023, n. 5035/03/2023, la quale, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento n. (Omissis) per l'omesso versamento dell'IMU relativa all'anno 2014, in relazione ad immobili ubicati in P al (Omissis) ed alla Via (Omissis) e concessi da lungo tempo in comodato alla "Casa religiosa canonica delle Suore Salesiane

"(Omissis)", dei quali esso era proprietario, ha rigettato l'appello proposto dal medesimo nei confronti del Comune di Palermo avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Palermo il 11 gennaio 2022, n. 153/04/2022, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure – che aveva rigettato il ricorso originario – sul rilievo che i presupposti per il riconoscimento alla contribuente dell'esenzione da IMU, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, quale richiamato dall'art. 9, comma 8, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, non sussistessero in relazione all'anno di riferimento, essendo stati utilizzati gli immobili da altro ente.

3. Il Comune di Palermo ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. Il ricorso è affidato a due motivi.

2. Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato omissivo dal giudice di secondo grado di pronunciarsi sul primo motivo di appello, così formulato "I. Illegittimità della sentenza appellata relativamente alla parte in cui non ha ritenuto sussistente la carenza di motivazione dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 7 della L. 27 luglio 2000 n. 212. Nel primo grado di giudizio l'Ente appellante ha eccepito la violazione dell'art. 7 della legge 27.07.2000 n. 212 in quanto l'avviso di accertamento IMU – avverso il quale è stata proposta opposizione – non indica i presupposti di fatto e di diritto che hanno indotto l'ufficio tributi del Comune di Palermo ad accertare il carico tributario intimato all'ente giuridico "Collegio Maria Ausiliatrice delle Salesiane di Don Bosco". Secondo i Giudici di primo grado, tuttavia, nella fattispecie non sussisterebbe difetto di motivazione in quanto "emerge con sufficiente certezza la piena identificabilità degli immobili soggetti a tassazione, nonché le ragioni di fatto e di diritto sottese alla pretesa fatta valere dal Comune". Tale conclusione è evidentemente errata e deve essere riformata. Si precisa che l'art. 7 della legge 27.07.2000 n. 212 (Statuto del contribuente), indica in forma chiara ed esaustiva che gli atti dell'amministrazione finanziaria devono essere motivati e negli stessi devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. La motivazione ha lo scopo essenziale di assicurare ai contribuenti la necessaria chiarezza e trasparenza in ordine all'iter logico seguito dall'amministrazione nella predisposizione dell'accertamento: essa consente di evidenziare eventuali punti di debolezza nel procedimento seguito dal Comune e di offrire al contribuente gli strumenti di carattere descrittivo ed informativo per approntare un'adeguata difesa. Per quanto sopra, l'indicazione degli immobili in relazione ai quali si contesta un omissivo o parziale pagamento dell'imposta municipale unica non può essere considerato sufficiente e, pertanto, la sentenza impugnata deve essere riformata".

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Premesso che il mezzo soddisfa appieno il canone dell'autosufficienza, essendo stato riportato in ricorso (alla pagina 6) il testo integrale del primo motivo di appello, si rammenta che, in tema di contenzioso tributario, qualora il giudice, nonostante l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento, sia passato all'esame del rapporto sostanziale, si deve ritenere, per come è strutturato il giudizio di fronte alle commissioni tributarie, che ha ritenuto tale eccezione implicitamente infondata, atteso che il giudizio tributario, ancorché avente ad oggetto l'accertamento del rapporto sostanziale, è formalmente costruito come giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, il quale costituisce il "veicolo di accesso" al giudizio di merito, cui si perviene solo per il tramite di tale impugnazione, con la conseguenza che quando ricorrano vizi formali dell'atto, tali da condurre alla sua invalidazione, il giudice deve arrestarsi alla relativa pronuncia, rimanendo in tal guisa pienamente e correttamente esercitata la giurisdizione attribuitagli (Cass., Sez. Un. , 4 gennaio 1993, n. 8; Cass., Sez. 5, 8 ottobre 2021, n. 27430; Cass., Sez. 5, 20 dicembre 2021, n. 40694; Cass., Sez. 5, 25 gennaio 2022, n. 2038; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2023, nn. 10514, 10517, 10518 e 10522). Dunque, la natura del giudizio tributario come giudizio non di "impugnazione-annullamento" in senso stretto, ma di "impugnazione-merito", in quanto finalizzato non esclusivamente alla eliminazione dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito sul rapporto tributario, si manifesta allorché, non essendosi il contribuente limitato a dedurre il vizio di motivazione dell'atto, il giudice abbia ritenuto tale vizio inesistente (Cass., Sez. 5, 8 ottobre 2021, n. 27430).

Pertanto, si può richiamare il costante orientamento di questa Corte, secondo cui non ricorre il vizio di omessa pronuncia ove la decisione comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione, da ritenersi ravvisabile quando la pretesa non espressamente esaminata risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia, nel senso che la domanda o l'eccezione, pur non espressamente trattate, siano superate e travolte dalla soluzione di altra questione, il cui esame presuppone, come necessario antecedente logico-giuridico, la loro irrilevanza o infondatezza (Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2017, n. 29191; Cass., Sez. 2, 13 agosto 2018, n. 20718; Cass., Sez. 2, 26 settembre 2024, n. 25710).

2.3 Ad ogni buon conto, l'inadeguatezza motivazionale non sussiste, ove si consideri il testo dell'avviso di accertamento, che pure è stato riportato in ricorso (oltre che allegato nella documentazione prodotta in sede di legittimità).

Secondo il pacifico orientamento di questa Corte, l'obbligo motivazionale dell'avviso di accertamento in materia di ICI (ma le stesse argomentazioni possono valere anche per l'IMU) deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare l'an e il quantum dell'imposta; in particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Cass., Sez. 5, 8 novembre 2017, n. 26431; Cass., Sez. 5, 26 gennaio 2021, n. 1569; Cass., Sez. 6-5, 3 febbraio 2021, n. 2348; Cass., Sez. 5, 11 giugno 2021, n. 16681; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2022, n. 34014; Cass., Sez. 5, 17 ottobre 2023, n. 28758; Cass., Sez. 5, 31 gennaio 2024, n. 2929; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501), nonché la specifica indicazione del presupposto cui ricondurre la modifica del valore dell'immobile con riferimento ai parametri indicati dall'art. 5 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (Cass., Sez. 6-5, 17 giugno 2016, n. 12658; Cass., Sez. 5, 30 gennaio 2019, n. 2555; Cass., Sez. 5, 26 gennaio 2021, nn. 1569 e 1570).

Né detto onere di motivazione comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta (tra le tante: Cass., Sez. 5, 24 gennaio 2018, n. 1694; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., Sez. 5, 7 dicembre 2022, nn. 36028 e 36032; Cass., Sez. 5, 5 agosto 2024, n. 22031).

2.4 Pertanto, l'indicazione – attraverso un prospetto riassuntivo – dei dati catastali, del valore imponibile, dell'aliquota applicata e dell'imposta liquidata per ciascun immobile è sufficiente ad assicurare la completezza motivazionale dell'avviso di accertamento in ossequio ai parametri dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

3. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, quale richiamato dall'art. 9, comma 8, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, secondo l'interpretazione autentica dell'art. 1, comma 71, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, nonché dell'art. 4, comma 3, del D.M. 19 dicembre 2012 n. 200, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non essere stata riconosciuta dal giudice di secondo grado l'«esenzione IMU in relazione ad immobile posseduto da ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e concesso in comodato gratuito ad altro ente ecclesiastico civilmente riconosciuto ad esso strutturalmente e funzionalmente collegato in quanto appartenente al medesimo Istituto religioso di diritto pontificio, utilizzato e destinato ad attività didattica scuola paritaria svolta con modalità non commerciale», laddove essa "si è discostata dalla corretta applicazione della normativa suindicata, in quanto ha disconosciuto nella fattispecie il diritto all'esenzione IMU sotto due profili, non richiesti dalla normativa: - la pretesa mancanza dell'utilizzazione "diretta" dell'immobile da parte del possessore dell'immobile destinato all'attività didattica, che quindi di per sé, sarebbe ostativo all'esenzione, nonché - il ritenuto esercizio della predetta attività didattica con modalità commerciale in quanto non svolta "in modo del tutto gratuito".

3.1 Il motivo è fondato.

3.2 L'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo vigente dall'1 gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'ICI per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 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 attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive". Essa è stata, in seguito, integrata e modificata dall'art. 7, comma 2-bis, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, che ha esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse.

Un'ulteriore modifica è, poi, intervenuta con l'art. 39 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248, che, sostituendo il comma 2-bis del citato art. 7 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, ha stabilito che l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera "che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Occorre precisare, inoltre, che le condizioni dell'esenzione sono cumulative, nel senso che è richiesta la coesistenza, sia del requisito soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo in forza del quale l'attività svolta nell'immobile deve rientrare tra quelle previste dall'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; deve trattarsi, in particolare, di immobili destinati direttamente ed esclusivamente allo svolgimento di determinate attività, tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana (Cass., Sez. 5, 8 luglio 2016, n. 13966).

Dunque, l'esenzione è subordinata alla compresenza di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma 1, lett. c, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 del D.Lgs. 30

dicembre 1992, n. 504, rinvia), e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, il cui accertamento deve essere operato 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., Sez. 5, 21 marzo 2012, n. 4502; Cass., Sez. 5, 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., Sez. 5, 8 luglio 2016, n. 13966, 13967, 13969, 13970 e 13971; Cass., Sez. 5, 30 maggio 2017, n. 13574; Cass., Sez. 6-5, 3 giugno 2018, n. 15564; Cass., Sez. 5, 11 aprile 2019, nn. 10123 e 10124; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34602; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578; Cass., Sez. 5, 10 febbraio 2021, nn. 3244, 2345, 3248 e 3249; Cass., Sez. 5, 9 giugno 2021, n. 16262; Cass., Sez. 5, 14 settembre 2021, n. 24655 e 24644; Cass., Sez. 5, 7 novembre 2022, nn. 32742 e 32765; Cass., Sez. 5, 7 dicembre 2022, nn. 36028 e 36032; Cass., Sez. 5, 16 febbraio 2023, n. 4915 e 4917; Cass., Sez. 5, 15 giugno 2023, n. 17108; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501).

3.3 Ancora, secondo la giurisprudenza di legittimità, in materia di ICI, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - che costituisce, al pari delle altre norme che prevedono trattamenti agevolati in materia tributaria, una deroga alla regola generale ed è perciò di stretta interpretazione - opera alla duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito, escludendo che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse (tra le tante: Cass., Sez. 5, 11 maggio 2012, n. 7385; Cass., Sez. 6-5, 6 dicembre 2013, n. 27418; Cass., Sez. 5, 4 giugno 2014, n. 12495; Cass., Sez. 6-5, 8 settembre 2021, n. 24247; Cass., Sez. 5, 15 marzo 2022, n. 8631; Cass., Sez. 5, 14 febbraio 2023, n. 4576; Cass., Sez. 5, 27 maggio 2024, n. 14721); peraltro, l'utilizzazione, in virtù di concessione in locazione, da parte di un soggetto diverso da quello a cui spetta l'esenzione, esclude, in radice, la destinazione del bene ai compiti istituzionali di quest'ultimo, anche in considerazione della remunerazione derivante dalla percezione dei canoni, che contribuisce ad attribuire un connotato lucrativo all'attività svolta dall'ente proprietario (Cass., Sez. 5, 4 giugno 2014, n. 12495; Cass., Sez. 5, 4 maggio 2016, n. 8870; Cass., Sez. 5, 30 settembre 2019, n. 24308; Cass., Sez. 5, 15 marzo 2022, n. 8631; Cass., Sez. 5, 14 febbraio 2023, n. 4576; Cass., Sez. 5, 27 maggio 2024, n. 14721; Cass., Sez. 5, 1 luglio 2024, n. 17967).

3.4 Di contro, secondo un indirizzo giurisprudenziale che si è venuto gradualmente affermando nella giurisprudenza della Corte, l'esenzione spetta non soltanto se l'immobile è direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se l'immobile, 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 (Cass., Sez. 5, 18 dicembre 2015, n. 25508; Cass., Sez. 5, 30 settembre 2019, n. 24308; Cass., Sez. 5, 25 novembre 2022, n. 34772; Cass., Sez. 5, 2 ottobre 2023, n. 27761; Cass., Sez. 5, 17 ottobre 2023, n. 28799; Cass., Sez. 5, 6 giugno 2024, n. 17618; Cass., Sez. 5, 25 giugno 2024, n. 17442; Cass., Sez. 5, 1 luglio 2024, n. 17967). Viceversa, si è esclusa l'esenzione nel caso di "utilizzo indiretto" attraverso un diverso soggetto giuridico, ancorché anch'esso senza finalità di lucro, allorché non venga accertata l'esistenza di un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei suddetti compiti, che autorizzi a ritenere una compenetrazione tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima "architettura strutturale" (Cass., Sez. 6, 23 luglio 2019, n. 19773). La circostanza che l'utilizzazione indiretta del bene trovi titolo in un contratto di comodato (gratuito) non è quindi sufficiente a giustificare l'applicazione dell'agevolazione (Cass., Sez. 5, 26 giugno 2024, n. 17618).

In definitiva, l'esenzione in esame compete tendenzialmente solo in caso di utilizzo diretto del bene, da parte dell'ente possessore, per lo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività previste dalla norma, e può essere estesa all'ipotesi dell'utilizzo indiretto del bene, da parte dell'ente possessore, soltanto qualora ciò non snaturi la natura non commerciale dell'esercizio dell'attività in relazione alla quale è concessa l'esenzione di cui alla lett. i del citato art. 7. Pertanto, la concessione del godimento e dell'uso, da parte dell'ente possessore, a favore di altro ente collegato al primo nel perseguimento delle stesse finalità istituzionali, deve essere del tutto gratuita, senza alcuna forma di remunerazione: circostanza che è necessario accertare in modo rigoroso (Cass., Sez. 5, 1 luglio 2024, n. 17967).

3.5 Investita dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. Un. , 30 maggio 2005, n. 11426), "in riferimento agli artt. 3,23,53,76 e 77 Cost., (sul)la questione di legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, nella parte in cui stabilisce che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati e a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore. Tale disposizione impone infatti di interpretare la originaria previsione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, il quale prevedeva l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma primo, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni - e cioè enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali -, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, senza richiedere la coincidenza tra il

proprietario, o titolare di altro diritto reale sul bene, e l'utilizzatore, con le suindicate qualità soggettive e finalità, e ciò in contrasto: con gli artt. 3 e 53 Cost., sia perché l'esenzione verrebbe riconosciuta a favore dei proprietari, a prescindere dalla manifestazione di ricchezza e di potenzialità economica espressa dal bene posseduto, ma avendo riguardo unicamente ai requisiti posseduti dal terzo utilizzatore, sia perché l'esenzione risulta irragionevolmente accordata pur nel caso in cui il proprietario percepisca per l'utilizzazione del bene da parte di un soggetto rientrante nella categoria di cui al citato art. 87, comma primo, lettera c), un canone di locazione; con l'art. 23 Cost., in quanto il potere, riconosciuto ai Comuni dalla disposizione indicata, di restringere o ampliare la portata delle esenzioni dall'imposta violerebbe la riserva di legge in materia; con gli artt. 76 e 77 Cost., per eccesso di delega, giacché con l'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il Governo era stato delegato a semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, ma non anche a dettare deroghe all'applicazione dell'ICI", nel dichiararne la manifesta infondatezza, la Corte Costituzionale ha ritenuto, per un verso, "che il citato art. 59, comma 1, lettera c), ha il solo scopo di attribuire ai Comuni, in deroga a quanto previsto all'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, la facoltà di escludere gli enti non commerciali che possiedono terreni agricoli e aree fabbricabili dal novero dei soggetti esenti – e, perciò, di applicare l'ICI anche nei loro confronti –, ferma restando l'esenzione per i fabbricati posseduti dai medesimi enti non commerciali e da essi direttamente utilizzati per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 7", e, per altro verso, "che, pertanto, l'art. 59, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 446 del 1997, prevedendo che l'esenzione dall'ICI spetta per i fabbricati a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore, attribuisce all'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 lo stesso significato riconosciutogli dalle pronunce della Corte di cassazione richiamate nell'ordinanza di rimessione e quindi, sotto questo aspetto, non innova la disciplina dei requisiti soggettivi dell'esenzione" (Corte Cost., 19 dicembre 2006, n. 429).

3.6 Al contempo, investita ancora dalla Sezione Tributaria di questa Corte (Cass., Sez. 5, 30 maggio 2005, n. 11427), sulla medesima questione di legittimità costituzionale, sul presupposto che la "rilettura" dell'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, imposta dall'art. 59, comma 1, lett. c, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, "sarebbe tuttavia irragionevole e, perciò, costituzionalmente illegittima in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., in quanto l'esenzione, nel caso di locazione di immobile, verrebbe riconosciuta anche a soggetti passivi dell'imposta che non solo non svolgono direttamente le attività dalla norma ritenute meritevoli di agevolazione, ma percepiscono anche un canone dal conduttore e così manifestano una specifica capacità economica", nel ribadire la manifesta infondatezza, la Corte Costituzionale ha confermato "che (...) l'art. 59, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 446 del 1997, prevedendo che l'esenzione dall'ICI spetta per i fabbricati a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore, attribuisce all'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 lo stesso significato riconosciutogli dalla richiamata giurisprudenza della Corte di cassazione e, quindi, non innova la disciplina dei requisiti soggettivi dell'esenzione" (Corte Cost., 26 gennaio 2007, n. 19).

3.7 Successivamente, il legislatore ha provveduto ad abrogare l'ICI e ad introdurre l'IMU sulla componente immobiliare. In particolare, il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha introdotto nel nostro ordinamento l'IMU con decorrenza dall'anno 2014 (artt. 7 e 8) ed ha confermato anche per essa le esenzioni previste per l'ICI dall'art. 7, comma 1, lett. d e lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (art. 9, comma 8); peraltro, il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha modificato alcuni aspetti dell'imposta rispetto alla sua concezione originaria, ha poi ritenuto opportuno anticipare in via sperimentale l'applicazione della nuova imposta già con decorrenza dall'anno 2012 (art. 13), senza, comunque, intervenire sull'esenzione per gli immobili di cui al ricordato art. 7, comma 1, lett. d e lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

In seguito, l'art. 91-bis, comma 1, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che, con decorrenza dall'1 gennaio 2013 (quindi, esulante dalla fattispecie in esame), ha modificato il testo dell'art. 7, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che è stato così riformulato: "Sono esenti dall'imposta: (...) i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 (ora 73), 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 con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

L'esenzione da IMU è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo; ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ed ivi svolgano, effettivamente, con modalità non commerciali, attività "assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché (quelle) di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

Con tale disposizione, dunque, il legislatore nazionale ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'IMU), introducendo l'ulteriore requisito secondo cui l'attività agevolata deve svolgersi con modalità "non commerciali"; pertanto, ai requisiti oggettivo e soggettivo già vigenti si affianca ora il riferimento alle concrete modalità di esercizio dell'attività che deve svolgersi nell'immobile perché l'esenzione possa applicarsi. In linea

con tale ricostruzione, si è affermato che, in tema di IMU, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, si applica agli immobili di cui all'art. 9, comma 8, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a, della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione e di culto), purché essi siano direttamente utilizzati dall'ente possessore e siano destinati esclusivamente ad attività peculiari non produttive di reddito, non spettando il beneficio in caso di utilizzazione indiretta, seppur assistita da finalità di pubblico interesse (Cass., Sez. 5, 15 giugno 2023, n. 17100).

L'art. 9, comma 6, del D.L. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213, ha poi aggiunto un ulteriore periodo all'art. 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, prevedendo che, con successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, siano stabiliti anche "i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali".

3.8 In relazione al thema decidendum, va anche tenuto conto che:

- la risoluzione emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 4 marzo 2013, n. 4/DF, in materia di IMU, ha ritenuto che, "nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività di cui al comma 1, lett. i, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, possa trovare applicazione l'esenzione in oggetto";

- l'art. 1, comma 759, lett. g, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ha previsto (sia pure con decorrenza dall'anno 2020) l'esenzione da IMU per " gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200";

- l'art. 1, comma 71, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, ha disposto che l'art. 1, comma 759, lett. g, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché le norme da questo richiamate o sostituite, si interpretano, per gli effetti di cui all'art. 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cioè, in funzione di interpretazione autentica, e quindi con decorrenza retroattiva), nel senso che: "a) gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali; b) gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità".

3.9 Sul punto, un recente arresto di questa Corte ha confermato che "la norma in esame è chiaramente definita di interpretazione autentica, anche in virtù del richiamo all'art. 1, comma 2, dello Statuto del contribuente e si riferisce all'art. 1, comma 759, lett. g, della legge n. 160 del 2019 e alle norme da questo richiamate o sostituite, sicché vale anche relativamente all'ICI ed in particolare all'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. n. 504 del 1992, espressamente richiamato dall'art. 1, comma 759, lett. g, della legge n. 160 del 2019" (Cass., Sez. 5, 25 giugno 2024, n. 17442). Per cui, la retroattività è stata estesa anche all'esenzione da ICI per gli immobili appartenenti ad enti non commerciali.

3.10 Su tale premessa, quindi, in linea con la richiamata giurisprudenza di questa Corte, si può affermare che, in caso di concessione in comodato, l'esenzione da IMU può essere riconosciuta, sempreché: a) l'ente comodatario, al pari dell'ente comodante, rientri tra i soggetti previsti dall'art. 73, comma 1, lett. c, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; b) l'ente comodatario sia strutturalmente o funzionalmente collegato all'ente comodante; c) l'ente comodatario utilizzi l'immobile per lo svolgimento esclusivo con modalità non commerciali di "attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive", nonché di "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".

3.11 Va preliminarmente chiarita la portata della lett. a della norma succitata con riguardo alla definizione del "collegamento strutturale o funzionale" tra ente comodante ed ente comodatario.

Sul punto, richiamando la giurisprudenza di questa Corte, la circolare emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 16 luglio 2024, n. 2/DF (avente ad oggetto "Imposta municipale propria (IMU) – Art. 1, comma 71 della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (Legge di bilancio per l'anno 2024) – Norma interpretativa dell'art. 1, comma 759, lett. g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160 – Immobili utilizzati dagli enti non commerciali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività meritevoli di tutela"), ha fornito

(con argomentazioni sostanzialmente condivisibili) significative precisazioni sulle condizioni indispensabili per usufruire dell'esenzione da IMU in caso di concessione in comodato dell'immobile.

Così, si è detto che il "collegamento funzionale" tra comodante e comodatario postula un "rapporto di stretta strumentalità tra i due enti nella realizzazione di compiti e nello svolgimento di attività diverse (...), ma istituzionalmente connesse, (...) riconoscendo una relazione servente, un rapporto funzionale delle prestazioni svolte (...)", per cui esso "può ritenersi sussistente ove le attività svolte dal comodatario nell'immobile rientrino nel novero di quelle agevolate, siano esercitate con modalità non commerciali e, al contempo, siano accessorie o integrative rispetto alle attività istituzionali dell'ente comodante, ponendosi con le finalità istituzionali di quest'ultimo in rapporto di diretta strumentalità". In particolare, si è ritenuto che "tale nesso di strumentalità sussista qualora l'attività non commerciale svolta nell'immobile concesso in comodato sia legata alle finalità e alle attività istituzionali del concedente e risulti coerente e funzionale rispetto agli scopi dello stesso ente concedente".

Da qui, l'indicazione esemplificativa di una sommaria casistica: "Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il comodante svolga un'attività didattica e l'immobile concesso in comodato sia utilizzato dal comodatario per lo svolgimento, sempre con modalità non commerciali, di altre attività didattiche o assistenziali ricomprese tra quelle agevolate e funzionali a quella didattica del concedente (attività di doposcuola, attività assistenziale diretta a particolari categorie di studenti, etc.). Si pensi, ancora, all'ipotesi in cui il concedente svolga attività sanitaria o assistenziale e l'immobile sia concesso in comodato al fine di garantire ospitalità ai familiari delle persone assistite o agli operatori sanitari. Si reputa, altresì, integrato il requisito del collegamento funzionale tra comodante e comodatario nell'ulteriore ipotesi in cui il primo detenga, in forza di norma statutaria, la facoltà di nominare i componenti dell'organo di gestione del secondo ente".

Parimenti, parafrasando la motivazione di taluni precedenti di questa Corte, si è aggiunto che il "collegamento strutturale" tra comodante e comodatario esige che "il comodatario sostanzialmente utilizzi il bene in attuazione dei compiti istituzionali dell'ente concedente, con il quale sussista uno stretto rapporto di strumentalità che potrebbe definirsi "compenetrante", ovvero sia il caso "in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di un'attività meritevole prevista dalla norma agevolativa".

In proposito, si è fatta "l'ipotesi in cui un ente religioso civilmente riconosciuto conceda in comodato un immobile di sua proprietà a una fondazione, costituita ai sensi del codice civile dal medesimo ente religioso ai fini del miglior perseguimento delle proprie attività di assistenza e beneficenza".

In definitiva, si può dire che:

a) il "collegamento funzionale" presuppone una relazione sinergica di collaborazione o cooperazione tra enti autonomi che trova titolo in una convenzione indipendente dal contratto di comodato sull'immobile e che colloca l'ente comodatario in una posizione ausiliaria (attraverso l'esercizio di attività accessorie o sussidiarie) rispetto alle attività istituzionali dell'ente comodante; pertanto, in tale cornice, la concessione in comodato dell'immobile si pone come mezzo per realizzare, consolidare, rinsaldare o incentivare la partnership tra gli enti;

b) il "collegamento strutturale" presuppone l'inserimento di una pluralità di enti con ruoli diversificati in una più ampia organizzazione di tipo orizzontale o verticale (un vero e proprio gruppo di associazioni e/o fondazioni), che colloca uno o più enti (tra cui il comodante) in posizione di dominio, controllo, direzione o coordinamento e gli altri enti (tra cui il comodatario) in posizione di subordinazione o dipendenza, creando un assetto poliforme di funzioni e finalità istituzionali degli uni rispetto agli altri, in modo che l'ente comodatario sia vincolato ad agire come *longa manus* dell'ente comodante; pertanto, in tale contesto, la concessione in comodato dell'immobile si pone come mezzo per realizzare, incentivare, agevolare o facilitare le attività istituzionali svolte dall'ente comodatario per conto e nell'interesse dell'ente comodante.

3.12 In proposito, va fatta applicazione del principio secondo cui, nel giudizio di legittimità, lo *ius superveniens*, che introduca una nuova disciplina del rapporto controverso, può trovare di regola applicazione solo alla duplice condizione che, da un lato, la sopravvenienza sia posteriore alla proposizione del ricorso per cassazione, e ciò perché, in tale ipotesi, il ricorrente non ha potuto tener conto dei mutamenti operatisi successivamente nei presupposti legali che condizionano la disciplina dei singoli casi concreti; e, dall'altro lato, la normativa sopraggiunta sia pertinente rispetto alle questioni agitate nel ricorso, posto che i principi generali dell'ordinamento in materia di processo per cassazione - e soprattutto quello che impone che la funzione di legittimità sia esercitata attraverso l'individuazione delle censure espresse nei motivi di ricorso e sulla base di esse - impediscono di rilevare d'ufficio (o a seguito di segnalazione fatta dalla parte mediante memoria difensiva) regole di giudizio determinate dalla sopravvenienza di disposizioni, ancorché dotate di efficacia retroattiva, afferenti ad un profilo della norma applicata che non sia stato investito, neppure indirettamente, dai motivi di ricorso e che concernano, quindi, una questione non sottoposta al giudice di legittimità (Cass., Sez. Lav., 1 ottobre 2012, n. 16642; Cass., Sez. 5, 24 luglio 2018, n. 19617).

Per cui, ove la nuova situazione di diritto obiettivo (che può conseguire, oltre che all'entrata in vigore o alla dichiarazione di illegittimità costituzionale di una norma di legge, anche alla decisione di organismi comunitari) richieda accertamenti di fatto non necessari alla stregua della precedente disciplina, questi debbono essere compiuti in sede di merito, al qual fine, ove il processo si trovi nella fase di cassazione, deve

disporsi il rinvio della causa al giudice di appello (tra le tante: Cass., Sez. Lav., 17 marzo 2005, n. 5888; Cass., Sez. 5, 19 gennaio 2018, n. 1325; Cass., Sez. 5, 7 agosto 2020, n. 16812; Cass., Sez. Lav., 8 aprile 2024, n. 9396).

Peraltro, si attaglia al caso di specie anche il principio enunciato da altri arresti di questa Corte, secondo cui, in tema di ricorso per cassazione, è consentito alla parte invocare la violazione di disposizioni legislative emanate dopo la pubblicazione della sentenza impugnata, ove retroattive e, quindi, applicabili al rapporto dedotto, avendo il giudizio di legittimità ad oggetto la conformità della decisione adottata dal giudice dell'appello all'ordinamento giuridico, ma al giudice di legittimità compete anche verificare la sussistenza del concreto interesse della parte ad avvalersi della nuova disciplina sostanziale (Cass., Sez. 2, 18 dicembre 2020, n. 29099; Cass., Sez. 5, 20 ottobre 2021, n. 29223; Cass., Sez. 2, 6 ottobre 2023, n. 28203; Cass., Sez. 2, 24 maggio 2024, n. 14528).

Difatti, il motivo in disamina deduce il vizio previsto dall'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., proprio in relazione ad una norma sopravvenuta di interpretazione autentica (quindi, con efficacia retroattiva).

5.13 Tanto premesso, la sopravvenienza della norma interpretativa - per quanto meramente "recettiva" ed "esplicativa" di principi antecedentemente enunciati dalla giurisprudenza di legittimità - impone il riesame della controversia risalente ad epoca anteriore, che deve essere necessariamente rivalutata alla luce della regolamentazione dettata ex novo con particolare riguardo ai requisiti tipizzati per il riconoscimento dell'esenzione in caso di comodato immobiliare tra enti non commerciali.

5.14 Nella specie, in difformità rispetto ai principi enunciati, la sentenza impugnata ha escluso a monte che la concessione in comodato tra enti ecclesiastici consentisse di beneficiare dell'esenzione, avendo ritenuto che: "L'esenzione prevista dal citato art. 7 del D.Lgs. 504 del 1997 esige altresì l'identità soggettiva tra il possessore ovvero il soggetto passivo ICI/IMU e l'utilizzatore dell'immobile. Tale coincidenza ovviamente non si verifica quando l'immobile è utilizzato, seppure a titolo gratuito, da altro ente non commerciale per finalità didattiche, come nella presente fattispecie (cfr in termini, Cass. sentt. nn. 21329/2008; 7385/2012; 3843/2013; 15025/2015; 8073/2019)".

Per cui, occorre che il giudice di appello rinnovi l'accertamento in fatto alla stregua della norma sopravvenuta dopo la pubblicazione della sentenza impugnata al fine di verificare la sussistenza delle condizioni per usufruire dell'esenzione da IMU in presenza di concessione in comodato di immobili tra enti non commerciali, attenendosi al seguente principio di diritto: "In tema di IMU, l'art. 1, comma 759, lett. g, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, secondo l'interpretazione autentica datane dall'art. 1, comma 71, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, per gli effetti di cui all'art. 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, riconosce l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, quale richiamato dall'art. 9, comma 8, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, anche in caso di concessione in comodato dell'immobile, sempreché: a) l'ente comodatario, al pari dell'ente comodante, rientri tra i soggetti previsti dall'art. 73, comma 1, lett. c, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; b) l'ente comodatario sia strutturalmente o funzionalmente collegato all'ente comodante; c) l'ente comodatario utilizzi l'immobile per lo svolgimento esclusivo con modalità non commerciali di "attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive", nonché di "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". A tal fine, il "collegamento funzionale" presuppone una relazione sinergica di collaborazione o cooperazione tra enti autonomi che trova titolo in una convenzione indipendente dal contratto di comodato sull'immobile e che colloca l'ente comodatario in una posizione ausiliaria (attraverso l'esercizio di attività accessorie o sussidiarie) rispetto alle attività istituzionali dell'ente comodante, ponendosi la concessione in comodato dell'immobile come mezzo per realizzare, consolidare, rinsaldare o incentivare la partnership tra gli enti; viceversa, il "collegamento strutturale" presuppone l'inserimento di una pluralità di enti con ruoli diversificati in una più ampia organizzazione di tipo orizzontale o verticale (un vero e proprio gruppo di associazioni e/o fondazioni), che colloca uno o più enti (tra cui l'ente comodante) in posizione di dominio, controllo, direzione o coordinamento e gli altri enti (tra cui l'ente comodatario) in posizione di subordinazione o dipendenza, creando un asservimento poliforme di funzioni e finalità istituzionali degli uni rispetto agli altri, in modo che l'ente comodatario sia vincolato ad agire come longa manus dell'ente comodante, per cui la concessione in comodato dell'immobile si pone come mezzo per realizzare, incentivare, agevolare o facilitare le attività istituzionali svolte dall'ente comodatario per conto e nell'interesse dell'ente comodante".

4. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del secondo motivo e l'infondatezza del primo motivo, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo e rigetta il primo motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.
Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 14 novembre 2024.
Depositato in Cancelleria il 9 dicembre 2024.