

Alla Dirigente del Servizio Entrate

Oggetto: sentenza CTR EMILIA ROMAGNA SEZ. 4[^] n. 976/2021, pronunciata il 29/6/2021, depositata il 15/7/2021 sull'appello del Comune di Reggio Emilia contro Chiesa Cattedrale di Santa Maria Assunta in R.E.

La sentenza indicata in oggetto si pronuncia sul ricorso proposto dalla Chiesa Cattedrale Di Santa Maria Assunta in Reggio Emilia avverso l'atto di diniego di rimborso della somma di complessivi euro 113.818,34, a titolo di IMU dal 2012 al 2015, notificato dal Comune di Reggio Emilia a seguito di istanza del 11/4/2016.

Il motivo del rigetto è riconducibile all'assenza del requisito relativo alla coincidenza fra possessore ed utilizzatore rispetto agli immobili posseduti dalla Chiesa Cattedrale, soggetto passivo d' imposta, di cui alla lettera i) del D.Lgs. 504/1992, applicabile anche in IMU per espresso richiamo ad opera dell'art. 9 del D.Lgs. 23 del 2011. Si propone di seguito il testo della disposizione di esenzione appena citata:

“gli immobili utilizzati dai soggetti 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, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, 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'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.”

Secondo il prevalente orientamento di legittimità, la disposizione che ha natura agevolativa trova applicazione secondo criteri rigorosi e tassativi. Per tale ragione, l'ambito applicativo dell'esenzione in parola è (stato) circoscritto alle sole ipotesi in cui l'immobile è utilizzato dal soggetto passivo IMU, in via esclusiva per una delle attività puntualmente indicate nella lettera della norma, quest'ultimo svolte con modalità non commerciali. La corte di cassazione ha esaminato l'art. 7, lettera i) in commento sotto il duplice profilo dello svolgimento con modalità

non commerciali delle attività cui l'immobile è destinato, anche in forza delle ulteriori disposizioni introdotte ai fini IMU dall'art. 91 bis del D.L. 1 /2012 e successivamente dettagliate con il Decreto 19 novembre 2012 n. 200 *“Regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 91-bis, comma 3, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012 n. 27 ed integrato dall'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012 n. 174”* e del necessario utilizzo diretto da parte del possessore, per lo più nelle ipotesi caratterizzate da usi non diretti per locazione (o concessione) a terzi degli immobili, a fronte di corrispettivo.

Nel caso di specie, gli immobili oggetto della questione controversa sono tre, tutti concessi in comodato gratuito ad un altro Ente religioso - Congregazione delle figlie di Gesù - per lo svolgimento delle attività didattiche, di religione e culto. Secondo il giudice adito dal Comune appellante, la materia del contendere non può che essere decisa, e risolta a favore della contribuente, *“per un duplice ordine di considerazioni: in primo luogo per il titolo con cui si realizza l'utilizzo dei fabbricati e, in secondo luogo, per la migliore comprensione della titolarità dell'utilizzazione stessa”* (..) *“In altre parole, ci si trova di fronte ad un Ente Ecclesiastico che possiede dei fabbricati la cui utilizzazione è stata concessa in comodato gratuito ad altro Ente Ecclesiastico che al loro interno svolge una propria attività istituzionale e di culto”* (..) *Con queste premesse diventa anche comprensibile come il complesso delle predette attività negoziali si contraddistingua per una particolare oggettività che trova la sua manifestazione tanto nel titolo contrattuale anche la consente quanto nella particolare natura delle attività in concreto svolte, tutte quante univocamente riconducibili alle previsioni normative agevolative di cui all'art. 7 comma 1 lett. I del D.Lgs. n. 504/'92.”*

La sentenza CTR EMILIA ROMAGNA SEZ. 4[^] n. 976/2021 di rigetto dell'appello del Comune, appare ben motivata sullo specifico punto di diritto, nel solco non solo e non tanto della RM 4 DF del 2013 invocata da parte della contribuente nel ricorso introduttivo, quanto della sentenza della suprema corte n. 25508/2015, che costituisce precedente rispetto alle più recenti pronunce del 2020 n. 27449 e 2021 nn. 1539 e 15372 in cui il giudice di legittimità ha ripreso e confermato il medesimo principio con riferimento alla fattispecie giuridica del tutto analoga a quella in questione, secondo cui: “

“E' fuor di dubbio che l'orientamento di questa Corte sia saldamente ancorato al concetto di "utilizzazione diretta del bene da parte dell'ente possessore" come condizione necessaria perchè a quest'ultimo spetti il diritto all'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, nel caso di esercizio delle attività considerate normativamente "esentabili". Tuttavia, qualora si analizzino le fattispecie che hanno dato luogo alle pronunce della Corte in proposito, si può verificare che si tratta di ipotesi di "locazione" del bene ad altro ente (così Cass. n. 12495 del 2014, n. 7395 del 2012, n. 14094 del 2010, n. 3733 del 2010, n. 20557 del 2005, n. 10827 del 2005, n. 142 del 2004) o di "concessione di beni demaniali" (Cass. n. 15025 del 2015).

La ragione sostanziale di siffatto orientamento è facilmente individuabile nell'effetto distorsivo, rispetto alle finalità tutelate dalla norma (l'esercizio di attività "protette"), che in tali situazioni si determina, in quanto il

bene viene utilizzato dal possessore per "una finalità economica produttiva di reddito" (il caso della locazione è emblematico) e non per lo svolgimento dei compiti istituzionali (l'utilizzazione, in virtù di concessione, da parte di un soggetto diverso da quello a cui spetta l'esenzione, esclude in radice, secondo la Corte, la destinazione del bene ai compiti istituzionali di quest'ultimo).

Altrettanto non può dirsi con riferimento al caso di specie, nel quale, come la parte ricorrente ha costantemente evidenziato nei gradi di merito:

- a) l'ente possessore dell'immobile - la Fondazione di culto e religione Sacra Famiglia di Nazareth -, e l'ente "concretamente utilizzato-re" - la Fondazione Comunità Domenico Tardini -, sono entrambi "enti non commerciali" ai sensi di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 1, lett. c);
- b) i "compiti istituzionali" realizzati mediante l'utilizzo dell'immobile sono previsti tra le "attività" giudicate "meritevoli" dalla disposizione agevolativa e sono comuni ai due enti, che identicamente li prevedono tra le proprie finalità istituzionali;
- c) tra i due enti esiste un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei suddetti compiti, che autorizza a ritenere una "compenetrazione" tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima "architettura strutturale";
- d) l'immobile in questione è concesso in comodato gratuito, e non in locazione onerosa, dal possessore all'utilizzatore di fatto.

Ne emerge una situazione, che, da un lato, appare escludere quell'effetto distorsivo che dapprima si è detto alla base dell'orientamento della Corte sulla necessità dell'utilizzo diretto da parte dell'ente possessore, e, dall'altro, configura una fattispecie assai simile a quella considerata nella Risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013, in cui l'amministrazione ha ritenuto che l'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1993, art. 7, comma 1, lett. i), spettasse nell'ipotesi 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.”

Si aggiunge che nel corso del processo, la contribuente ha prodotto documentazione utile a comprovare l'effettivo svolgimento con modalità non commerciali dell'attività didattica ai sensi e per gli effetti del DM 200/2000 e comunque la destinazione a fini istituzionali degli immobili in comodato, oggetto del contendere.

A parere di quest'ufficio, la sentenza della CTR EMILIA ROMAGNA SEZ. 4^a n. 976/2021, pronunciata il 29/6/2021, depositata il 15/7/2021 fornisce congrua motivazione rispetto al punto di diritto controverso, in applicazione del criterio interpretativo dell'articolo 7 lett. i) del D.Lgs. 504/1992 così pronunciato dalla suprema Corte nei citati precedenti i quali, pertanto, renderebbero molto incerto, una volta preliminarmente valutata la procedibilità, l'esito di un eventuale ricorso alla corte di cassazione

**

La sentenza 976 depositata il 15/7/2021 diventa definitiva il 15/2/2022 ai sensi del D.Lgs.

546/1992 (salva eventuale impugnazione entro il predetto termine). Essa è comunque, agli effetti di legge, immediatamente esecutiva, ai sensi del combinato disposto degli articoli 68 e 69 dello stesso decreto.

*

Nella parte dispositiva essa dispone q.s. :

“La commissione Tributaria Regionale di Bologna, definitivamente pronunciando, respinge l’appello del Comune di Reggio Emilia e conferma la sentenza impugnata. Condanna il Comune di Reggio Emilia a rifondere all’appellata le spese del presente grado che liquida in € 1.000.”

Si propone dunque il dispositivo della sentenza di primo grado - CTP 271/2017 :

“La Commissione in accoglimento del ricorso annulla l’impugnato atto e ordina l’esecuzione del richiesto rimborso di € 113.818,34, più interessi dal versamento al saldo; spese del giudizio compensate; la sentenza è immediatamente esecutiva ai sensi dell’art. 69 del codice di rito.”

Ai fini della liquidazione delle somme IMU sulla base della sentenza di appello, vista la presenza di una quota a rimborso dallo Stato, va fatto riferimento al Decreto Interministeriale del 24/2/2016 concernente le procedure di riversamento, rimborso e regolazioni contabili relative ai tributi locali e alla successiva circolare 1/DF del 14/4/2016. Ritengo che il comando del giudice vada coordinato con tali ultime disposizioni sulle regolazioni contabili Stato-Comune per quanto riguarda la somma a titolo di imposta e che, pertanto, sia legittimo procedere ai sensi dell’art. 5 del citato decreto che al comma 2 prevede la restituzione della quota Stato direttamente dall’Erario, che provvederà anche in ordine alla parte degli interessi (lasciando al Comune la facoltà di anticipo delle somme). Le indicazioni operative sono meglio dettagliate nella citata circolare.

Oltre al rimborso dell’imposta indebitamente versata, la sentenza liquida le spese del giudizio di appello in euro 1.000.

Per l’Ufficio del contenzioso. Sabrina Guidetti

21/9/2021