



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI E. ROMAGNA SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

- AIELLO GIOVANNI FABIO Presidente
- CREMONINI CARLANDREA Relatore
- BOLOGNESI VALERIO Giudice
-
-
-
-

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 859/2018
depositato il 11/05/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 271/2017 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di REGGIO NELL'EMILIA

contro:
CHIESA CATTEDRALE DI SANTA MARIA ASSUNTA IN R.E.
VIA VITTORIO VENETO 8 42121 REGGIO NELL'EMILIA

difeso da:

BIANCHI AVV. NICOLA
C/O AVV. DAOLIO NICOLA
STRADA COLLEGIO DEI NOBILI 4 43121 PARMA

e da

DAOLIO AVV. NICOLA
VIA FANTI 2 42100 REGGIO NELL'EMILIA

e da

RAVACCHIA RAG. FRANCESCO
VIA FANTI 2 42124 REGGIO NELL'EMILIA

proposto dall'appellante:

COMUNE DI REGGIO NELL'EMILIA
PIAZZA PRAMPOLINI 2 42100 REGGIO NELL'EMILIA RE

Atti impugnati:

DINIEGO RIMBORSO n° 209 IMU 2012
DINIEGO RIMBORSO n° 209 IMU 2013

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 859/2018

UDIENZA DEL

29/06/2021 ore 09:00

N°

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

Il Segretario



(segue)

DINIEGO RIMBORSO n° 209 IMU 2014
DINIEGO RIMBORSO n° 209 IMU 2015

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 859/2018

UDIENZA DEL

29/06/2021 ore 09:00

Controversia trattenuta in decisione da questa quarta sezione della Commissione Tributaria Regionale di Bologna all'udienza del giorno 29 giugno 2021 sulle seguenti conclusioni delle parti:

- per l'appellante Comune di Reggio Emilia: "si chiede a codesta onorevole Commissione Tributaria Regionale: in via principale, di disporre la riforma della sentenza n. 271/2017 pronunciata dalla C.T.P. di Reggio Emilia il 24.10.2017, depositata il 25.10.2018, con respingimento del ricorso introduttivo e di confermare l'IMU dovuta per gli immobili in contestazione in riferimento agli anni 2012 – 2013 – 2014 – 2015, con contestuale conferma della legittimità dell'atto di diniego di rimborso relativo alla stessa IMU, notificato dall'ente contribuente il 19.10.2016; in via direttamente subordinata, qualora codesto giudice ritenga sussistere la condizione soggettiva presupposta dall'art 7 comma 1 lettera i) del D.Lgs. n. 504/1992, voglia disporre la riforma della sentenza 271/2017 pronunciata dalla C.T.P. di Reggio Emilia il 24.10.2017, depositata il 25.10.2018, comunque per assenza delle condizioni soggettive ed anche oggettive presupposte dall'art. 7 comma 1 lettera i) del D.Lgs n. 504/1992 in relazione agli immobili oggetto di accertamento e confermare l'IMU dovuta per gli stessi cespiti, in riferimento agli anni 2012 – 2013 – 2014 – 2015, con contestuale conferma della legittimità dell'atto di diniego di rimborso relativo alla stessa IMU per le medesime annualità, notificato dall'ente contribuente il 19.10.2016";

- per l'appellata Chiesa Cattedrale di Santa Maria Assunta: chiede che codesta onorevole Commissione voglia rigettare nel merito l'appello del Comune di Reggio Emilia, confermando la sentenza di primo grado, con conseguente condanna dell'appellante al pagamento delle spese, competenze ed onorari del giudizio, oltre ad IVA e contributo Cassa Previdenza in diritto e nel merito della controversia l'Ente Ecclesiastico appellato ha concesso in comodato (tuttora vigente) ad altro Ente Ecclesiastico civilmente riconosciuto ("Congregazione delle Figlie di Gesù") numero tre immobili utilizzati dall'anno 2012 fino al 2015 (sino a tuttora) per attività socialmente rilevanti (didattiche e di religione e culto) con modalità non commerciali ex art. 7 comma 1 lettera 1 D.Lgs n. 504/1992; il Ministero delle Finanze per il

tramite della RM 4 DF/2013 e le Istruzioni Ministeriali della Dichiarazione IMU Enti non Commerciali per gli anni dal 2012 al 2015 hanno precisato che il contratto di comodato (in quanto gratuito) tra due Enti Ecclesiastici per le attività socialmente rilevanti di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del D.Lgs. 504/92, non può avere un effetto distorsivo per la concorrenza e per l'economia di mercato e quindi l'Ente Comodante è certamente meritevole dell'esenzione IMU per gli immobili comodati se esclusivamente utilizzati (come nella fattispecie) per le attività che beneficiano dell'esenzione (attività didattiche con modalità non commerciali e di religione e culto); l'esclusivo criterio di non commercialità dato dalla normativa IMU al fine di valutare le attività meritevoli di tutela ex art. 7 comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/92, indipendentemente quindi dall'utilizzo diretto o indiretto di un determinato immobile da parte di enti non commerciali e ciò in conformità con il disposto della sentenza di primo grado; la sentenza della Corte di Cassazione 18.12.2015, n. 25508, citando tra l'altro espressamente la RM 4 DF 2013, ha giudicato un simile caso rispetto a quanto in trattazione visto che entrambi gli enti ecclesiastici di specie (comodante – appellato e comodatario) sono facenti parte della gerarchia della Chiesa Cattolica ed hanno come finalità principale ex lege l'attività di religione e culto, motivo "ab origine" di loro costituzione; a seguito dei principi di esenzione IMU per utilizzo indiretto ex art. 7, comma 1 lettera i) del D. Lgs 504/92 esplicitati dalla Risoluzione Ministeriale 4 DF/2013, dalle Istruzioni Ministeriali alla dichiarazione IMU degli Enti non commerciali e dalla Cassazione 2550/2015 vi sono conformi orientamenti giurisprudenziali di recenti sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali; la giurisprudenza di Cassazione (tra l'altro riferita all'ICI) riportata dal Comune di Reggio Emilia nel proprio ricorso in appello è inconferente perché nessun *decisum* inquadra con esattezza la fattispecie in trattazione; tra l'altro si segnala che la sentenza della Cassazione n. 14913/2016 (giudicata molto significativa dallo stesso Comune di Reggio Emilia) ha sostanzialmente riconosciuto la validità del principio di esenzione per utilizzo indiretto tra enti non commerciali della più volte citata Cassazione 25508/2015 non potendolo applicare al suo caso concreto per l'adozione da parte del Comune oggetto

del giudicato del Regolamento ex art. 59, comma 1, lett. c) del D. Lgs 15.12.1997, n. 446 (quest'ultima disposizione non risulta applicabile all'IMU, in quanto non espressamente richiamata dall'art. 14, comma 6, del D.Lgs n. 23 del 2011); l'Ente Ecclesiastico comodatario ha attestato all'Ente Ecclesiastico comodante il possesso dei requisiti richiesti dal DM 200/2012 per fruire dell'esenzione IMU; ai fini dell'esenzione IMU per le annualità da 2012 a 2015 l'Ente Ecclesiastico Comodante ritiene di aver dato concreta dimostrazione documentale dell'utilizzo esclusivo con modalità non commerciali dei tre immobili da parte dell'Ente Ecclesiastico comodatario ex art. 7 co. 1 lett. i) del D.Lgs. 504/92 (utilizzati per attività didattiche e per attività religione e culto).

CONCISA ESPOSIZIONE DEI MOTIVI DI FATTO E DI DIRITTO DELLA DECISIONE

Con tempestivo ricorso la Chiesa Cattedrale di Santa Maria Assunta di Reggio Emilia si rivolgeva alla Commissione Tributaria Provinciale di quella città per ivi sentir annullare il diniego di rimborso IMU per gli anni dal 2012 al 2015 per un importo complessivo di € 113.813,14.

Deduceva in particolare la ricorrente di possedere alcuni fabbricati nelle adiacenze della Chiesa Cattedrale concessi in comodato gratuito dall'anno 2012 ad altro ente ecclesiastico civilmente riconosciuto denominato Congregazione delle Figlie di Gesù che svolge nel loro interno esclusivamente attività didattiche non commerciali. Aggiungeva di avere versato cautelativamente l'imposta relativa ai suddetti fabbricati pur ritenendoli esenti ai sensi dell'art. 7, 1° comma, lett. i del D. Lgs. n. 504/92 come richiamata dall'art. 9, 8° comma, del D. Lgs. n. 23/2011.

Il Comune di Reggio Emilia, vista l'istanza di rimborso, la rigettava con l'atto impugnato ed il rigetto veniva motivato principalmente con la distinzione che di fatto esisteva fra soggetto titolare dell'esenzione e soggetto utilizzatore dei beni.

Costitutosi in giudizio il Comune di Reggio Emilia con tempestiva memoria di controdeduzioni in atti, la Commissione Tributaria Provinciale di quella città, condividendo le prospettazioni dell'Ente Ecclesiastico

ricorrente, accoglieva il ricorso compensando le spese del grado stante la giurisprudenza di legittimità richiamata.

Vista la sentenza a sé sfavorevole, il Comune di Reggio Emilia interponeva tempestivo appello nei confronti della Chiesa Cattedrale di Santa Maria Assunta concludendo per la riforma della sentenza impugnata, per la conferma della debenza IMU per gli immobili in contestazione nonché la conferma della legittimità dell'atto di diniego di rimborso relativo alla stessa IMU.

Visto l'appello proposto dal Comune di Reggio Emilia, l'Ente Ecclesiastico Chiesa Cattedrale di S. Maria Assunta di quella città si costituiva in giudizio di fronte a questa Commissione Tributaria Regionale depositando tempestiva memoria di controdeduzioni ove concludeva per il rigetto dell'appello e per la conferma della sentenza di primo grado.

La controversia viene ora trattenuta in decisione da questa quarta sezione della Commissione Tributaria Regionale di Bologna all'udienza del giorno 29 giugno 2021 sulle conclusioni delle parti come in epigrafe trascritte e, in proposito, convincimento di questa Commissione è che l'appello proposto dal Comune di Reggio Emilia non sia fondato e debba essere respinto.

Di rilevanza cruciale, secondo questa Commissione d'appello, per comprendere al meglio le ragioni ed il senso della presente controversia è l'accertamento delle modalità e dei tempi di utilizzazione da parte della Chiesa Cattedrale di Santa Maria Assunta dei fabbricati di cui ha la disponibilità nel territorio comunale. Di rilevanza cruciale, si diceva, almeno 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.

Già in premesse di fatto si è precisato che la Chiesa Cattedrale aveva concesso l'utilizzazione dei propri fabbricati con contratto di comodato d'uso gratuito per svolgere all'interno degli stessi attività che fossero coerenti con le finalità di culto proprie della comodante: in tal modo, si soggiunga, l'utilizzazione dei propri fabbricati da parte della Chiesa Cattedrale si svolgeva nell'ambito di una caratteristica generale di gratuità

senza che dei fabbricati stessi si potesse in alcun modo ipotizzare un'utilizzazione di tipo commerciale.

Con questo si può dire si sia realizzato un elemento essenziale perché l'Ente Ecclesiastico potesse continuare a godere dell'esenzione IMU visto che questo clima generale di gratuità dell'utilizzazione sicuramente la consentiva.

Per analoghe ragioni, inoltre, questa stessa gratuità dell'utilizzazione consentiva di superare una delle principali obiezioni che potevano sollevarsi visto che non era la Chiesa Cattedrale direttamente bensì un suo comodatario ad utilizzare il bene Ecclesiastico. In proposito, infatti, non solo la legge non richiede che l'utilizzazione del bene avvenga direttamente ma la generale gratuità dell'utilizzazione stessa consente di superare questa obiezione poiché, in tal modo, Ecclesiastica è la natura dell'ente concedente ed Ecclesiastica è la natura dell'attività svolta da parte del comodatario: il tutto senza che venga corrisposto dal secondo alla prima alcun corrispettivo.

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.

In tal modo, a mente di questa Commissione, ci si trova di fronte ad una pluralità di beni tutti univocamente destinati ad un'attività religiosa, al di fuori di qualsiasi intento commerciale (senza corrispettivi) e senza che vi sia soluzione di continuità fra comodante, comodatario e attività svolta da quest'ultimo di fabbricati concessi in comodato.

In altre parole ancora, è ben vero che nel caso che occupa non vi è identità fra soggetto debitore dell'imposta e utilizzatore del bene ma la catena delle relazioni negoziali che viene in considerazione si contraddistingue per la caratteristica generale della gratuità: comodato d'uso gratuito dalla Cattedrale agli Enti utilizzatori ed esclusione di qualsiasi attività commerciale da parte di questi (nei fabbricati, infatti, gli stessi svolgono esclusivamente attività di culto o di semplice soggiorno).

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 che 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.

Tra l'altro, ove così non fosse, ben non si comprenderebbe come la Chiesa Cattedrale avrebbe potuto fare un uso diretto dei fabbricati *de quibus* e, alla fine dei conti, la stessa Chiesa Cattedrale si è semplicemente servita di un'attività ausiliaria da parte di altro soggetto sempre nell'ambito di categorie protette e della gratuità dell'utilizzo.

In conclusione, dunque, questa Commissione ritiene condivisibile la prospettazione della Chiesa Cattedrale di Santa Maria Assunta respingendo l'appello proposto dal Comune di Reggio Emilia.

Le spese del grado seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

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 € 1.000,00.

Bologna, lì 29 giugno 2021

Il Relatore

Il Presidente