



FEDERAZIONE ISTITUTI DI ATTIVITÀ EDUCATIVE

Via della Pigna 13/a – 00186 ROMA Tel. 06.69880624 – 06.6791341 – Fax 06.6791097
www.fidae.it - infofidae@fidae.it

Carissimo/a

ti giro il testo di una recentissima Sentenza della Corte di Cassazione (18 dicembre 2015), relativa alla esenzione ICI in caso di comodato fra enti non commerciali.

Per ulteriori puntualizzazioni dovresti però rivolgerti alla AGIDAE, in quanto essa è preposta statutariamente a questo genere di problemi.

Un cordiale saluto

d. Francesco Macri

Oggetto: La Corte di Cassazione decide per l'esenzione ICI in caso di comodato fra enti non commerciali

La Corte Suprema di Cassazione nella sua sezione tributaria con una recentissima sentenza (n.25508/2015) - che alleghiamo - depositata in cancelleria lo scorso 18 dicembre 2015 ha sancito un importantissimo principio a beneficio dell'esenzione dell'ICI anche per le scuole paritarie non lucrative.

La massima corte tributaria ha infatti statuito che, a superamento dello stabile e precedente orientamento, il requisito dell'utilizzazione diretta del bene quale unico presupposto per l'applicazione dell'esenzione ICI non sia di rigida interpretazione. Infatti nel caso in cui l'ente possessore dell'immobile e l'ente concretamente utilizzatore siano entrambi enti non commerciali con compiti simili e finalità compenetrantesi, si potrà effettuare l'applicazione dell'esenzione, purché fra i due sussista un rapporto di comodato e non di locazione ovvero di concessione demaniale.

Infatti un rapporto locativo o di concessione avrebbe un effetto distorsivo sul godimento dell'immobile perché introdurrebbe una finalità economica produttiva di reddito sui beni medesimi. Questa prospettiva finanziaria di reddito non si pone invece nell'ipotesi del comodato gratuito che non distorce la compenetrazione dei fini dei due enti interessati dal rapporto di godimento del bene.

Il principio si applica pacificamente alle scuole paritarie che le parrocchie o gli enti proprietari affidino in comodato a soggetti gestori del servizio pubblico. Ma vi è di più.

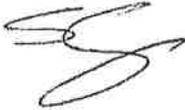
La Suprema Corte ha citato espressamente in motivazione la risoluzione 4DF del 4.3.2013 in cui il

Ministero delle Finanze ha ritenuto che l'esenzione in parola spettasse nell'ipotesi in cui l'immobile sia concesso in comodato ad un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di un'attività prevista dalla norma agevolativa.

Quindi la Cassazione utilizza decisioni assunte dall'amministrazione finanziaria sulla base di normativa IMU per risolvere questioni relative a casi ICI, effettuando dunque una valutazione della materia in termini unitari quindi con modalità interpretative che non potranno che rivelarsi favorevoli all'ammissione dei benefici fiscali in maniera più larga ed estesa anche nel sistema pubblico paritario di istruzione.

Cordiali saluti.

Avv. Stefano Giordano
Responsabile delle Questioni legali



Dott. Luigi Morgano
Segretario nazionale



[CORTE DI C....pdf \(229 KB\)](#)



REPUBBLICA ITALIANA

25508.15

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Antonio	MERONE	Presidente	R.G.N. 10158/15
Dott. Domenico	CHINDEMI	Consigliere	Cron. 25508
Dott. Raffaele	BOTTA	Cons. Rel.	Rep.
Dott. Marina	MELONI	Consigliere	Ud. 03/12/15
Dott. Giacomo Maria	STALLA	Consigliere	

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Fondazione di Culto e Religione Sacra Famiglia di Nazareth, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via Sicilia 66, presso gli avv.ti prof. Augusto Fantozzi, Andrea Alberti e Ernesto Maria Ruffini che la rappresentano e difendono, giusta delega in calce al ricorso;

- ricorrente -

Contro

Roma Capitale (già Comune di Roma), in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma via del Tempio di Giove 21, presso gli avv.ti Domenico Rossi e Antonio Ciaravella che la rappresentano e difendono, giusta delega in calce al controricorso;

- controricorrente -

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Roma), Sez. 04, n. 6328/04/14 del 7 ottobre 2014, depositata il 23 ottobre 2014, non notificata;

Udita la relazione svolta nella Pubblica Udienda del 3 dicembre 2015 dal Relatore Cons. Raffaele Botta;

Udito l'avv. prof. Augusto Fantozzi per la parte ricorrente e l'avv. Domenico Rossi per la parte controricorrente;

Udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore Generale Dott. Sergio Del Core, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Oggetto:
Ici. Accertamento.
Complesso immobiliare di proprietà di Ente ecclesiastico. Comodato gratuito ad altro ente.
Esenzione art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504 del 1992. Collegamento "strutturale" tra ente proprietario ed ente utilizzatore.

3829
2015

R3



La controversia concerne l'impugnazione di tre avvisi di accertamento ai fini ICI per gli anni 2005, 2006 e 2007 in relazione ad un complesso immobiliare sito in Roma, via Domenico Tardini 33-35 di proprietà della Fondazione di Culto e Religione Sacra Famiglia di Nazareth e concesso in comodato d'uso gratuito alla Fondazione Comunità Domenico Tardini (Onlus) per perseguire le finalità di promozione, educazione e assistenza in favore di studenti universitari per le quali, ad avviso della Fondazione, spetterebbe l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), d.lgs. n. 540 del 1992 e con tale motivazione è suffragata l'opposizione agli accertamenti ICI di cui è causa. Oltre a ciò la Fondazione, che ha sede nello Stato della Città del Vaticano, deduceva l'illegittimità della notifica degli avvisi di accertamento perché non eseguita secondo le regole previste dagli artt. 30 e 75, d.P.R. n. 200 del 1967 richiamata negli Accordi tra lo Stato italiano e la Chiesa, nonché la carenza di motivazione gli atti impositivi.

La Commissione adita rigettava il ricorso, rilevando che gli atti impositivi erano stati regolarmente notificati presso il domicilio fiscale della ricorrente ed avevano tutti i requisiti richiesti dalla legge in materia di motivazione. Il giudice di prime cure non mancava di porre in evidenza che nel caso di specie l'immobile non era utilizzato direttamente dalla Fondazione, venendo così a mancare un requisito essenziale per il riconoscimento della pretesa esenzione.

L'appello della Fondazione – che riproponeva sostanzialmente le contestazioni sollevate con il ricorso originario, insistendo in particolare sullo stretto rapporto strumentale tra Fondazione, ente possessore, e Comunità Tardini, ente comodatario utilizzatore “diretto” – era rigettato con la sentenza in epigrafe, la quale riteneva non sussistente il denunciato vizio di notifica in quanto la Fondazione aveva avuto piena cognizione dell'atto impositivo e aveva articolato in merito le necessarie difese, e confermava il valore ostativo del mancato utilizzo diretto del bene da parte dell'ente perché quest'ultimo potesse esser ritenuto aver diritto all'esenzione reclamata.

Avverso tale sentenza la Fondazione propone ricorso per cassazione con tre motivi, illustrati anche con memoria. Roma Capitale resiste con controricorso.

MOTIVAZIONE

Con il primo motivo di ricorso la Fondazione insiste nel contestare che non abbia rilevanza il fatto che il bene in questione sia utilizzato dal comodatario e non dal concedente, laddove 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”.

Il motivo è fondato per le seguenti considerazioni.

E' fuor di dubbio che l'orientamento di questa Corte sia saldamente ancorato al concetto di “utilizzo diretto del bene da parte dell'ente possessore” come condizione necessaria perché a quest'ultimo spetti il diritto all'esenzione prevista dall'art. 7, d.lgs. n. 504 del 1992 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 utilizzatore” – la Fondazione Comunità Domenico Tardini –, sono entrambi “enti non commerciali” ai sensi di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), d.P.R. n. 917 del 1986;
- 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.

Rm



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 all'art. 7, comma 1, lettera i), d.lgs. n. 504 del 1993 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.

Sicché la sentenza impugnata non poteva fermarsi ad una "osservazione esterna" per definire correttamente l'area di applicazione di detta norma alla fattispecie concreta sottoposta a giudizio, limitandosi a risolvere la questione con il solo riferimento alla circostanza dell'utilizzo del bene da parte di un soggetto diverso dall'ente possessore. Il giudice avrebbe dovuto approfondire l'analisi della fattispecie per verificare la sussistenza in concreto di quegli elementi sopradescritti, i quali, se effettivamente esistenti, potrebbero condurre ad una soluzione diversa da quella adottata.

L'accoglimento del primo motivo deve considerarsi assorbente rispetto ai restanti, precisando comunque che l'art. 59, comma 1, lettera c), d.lgs. n. 446 del 1997 non ha, secondo la Corte costituzionale, introdotto una norma di interpretazione autentica e imposto una interpretazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992 diversa da quella adottata dalla Corte di cassazione nella propria giurisprudenza e che qui è già stata ricordata.

Pertanto la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 3 dicembre 2015.

Il Consigliere estensore

Dott. Raffaele Botta

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona

Il Presidente

Dott. Antonio Marone

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 18 DIC 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Paolo Saraceno***ICI per le Scuole Paritarie.
Indicazioni operative***

Lo scorso mese di agosto sono state pubblicate le sentenze della Corte di Cassazione n. 14225 e n. 14226, relative al diritto all'esenzione ICI per gli anni 2004 – 2009 sugli immobili di proprietà di enti religiosi destinati all'esercizio dell'attività didattica. Il contenuto di queste sentenze ha riaperto le polemiche sul tema con la conseguenza che alcuni Comuni italiani hanno notificato agli enti religiosi titolari di immobili destinati all'attività didattica, gli avvisi di accertamento ICI per gli anni 2010 e 2011.

Allo scopo di fornire alcuni spunti utili ad indicare una comune linea di difesa, si riassumono di seguito le seguenti considerazioni.

1. La normativa vigente negli anni accertabili

La normativa ICI vigente per le annualità ancora accertabili ai fini ICI (2010 e 2011), è soggetta all'interpretazione introdotta dal D.L. n. 223/2006, che prevede che gli enti non commerciali possano beneficiare dell'esenzione ICI sugli immobili di proprietà destinati all'esercizio delle attività previste dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 504/92, se svolte con modalità "non esclusivamente commerciali".

2. Intervento della Circ. 2/2009 emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze

Alla luce della difficoltà di qualificare un'attività come "non esclusivamente commerciale", il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha pubblicato la circolare 2/DF del 2009 con la quale ha chiarito in quali casi una delle attività indicate nell'articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/92 può essere considerata svolta con modalità non commerciale.

Per quanto attiene le attività didattiche, le stesse sono considerate non esclusivamente commerciali in presenza dei seguenti requisiti.

- attività paritaria rispetto a quella statale;
- adozione di un regolamento che garantisca la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- risultato di esercizio dell'attività pari al pareggio di bilancio oppure, se in utile, gli eventuali avanzi di gestione devono essere reinvestiti nell'attività didattica.

3. L'orientamento della Commissione Europea in tema di esenzione ICI per gli enti religiosi

Con la decisione del 19 dicembre 2012, la Commissione Europea, con riferimento all'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/92, si è pronunciata in materia sia di ICI che di IMU.

La Commissione ha riconosciuto che:

"l'esenzione dall'IMU, concessa ad enti non commerciali che svolgono negli immobili esclusivamente attività elencate nell'articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/92, non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1 del Trattato".

4. L'esenzione IMU per gli immobili destinati ad attività didattica

Ai fini IMU, le attività di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/92 hanno il diritto di beneficiare dell'esenzione dell'imposta se svolte con "modalità non commerciali".

La Commissione Europea ha specificato che le attività didattiche si ritengono svolte con modalità non commerciali se sono soddisfatte *alcune condizioni specifiche*,

- l'attività deve essere paritaria rispetto a quella pubblica;
- la scuola deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione di alunni;
- la scuola deve inoltre accogliere gli alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva, avere strutture adeguate agli standard previsti e prevedere la pubblicazione del bilancio.

La Commissione specifica, inoltre, che l'attività deve essere svolta in modo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico tale da coprire solamente una frazione di costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Al fine di chiarire il valore dell'importo "simbolico" della retta scolastica che deve essere rispettato affinché l'attività didattica sia considerata esercitata con modalità non commerciale, nel sito del MIUR è stato pubblicato il costo medio per studente (distinto per livello di istruzione) che costituisce il parametro di riferimento per verificare la sussistenza dei requisiti per beneficiare dell'esenzione IMU,

<i>Scuola d'infanzia.</i>	<i>€ 5.739,17</i>
<i>Scuola Primaria.</i>	<i>€ 6.634,15</i>
<i>Istruzione secondaria di primo grado.</i>	<i>€ 6.835,85</i>
<i>Istruzione secondaria di secondo grado.</i>	<i>€ 6.914,31.</i>

Conseguentemente, la scuola d'infanzia paritaria, ad esempio, che richieda una retta annua inferiore o uguale ai 5.739,17 euro, gode del diritto all'esenzione poiché tale importo è considerato "simbolico" rispetto al costo effettivo del servizio reso, ed in quanto tale esclude la natura commerciale dell'attività svolta.

La normativa IMU, quindi, non esclude il beneficio dell'esenzione dell'imposta agli istituti scolastici gestiti dagli enti religiosi, ma ne restringe il campo di applicazione alla sussistenza dei requisiti sopra richiamati.

Inoltre, poiché la normativa IMU richiama e recepisce totalmente la normativa ICI, si ritiene che le valutazioni per l'esenzione dall'IMU siano applicabili anche ai periodi precedenti all'introduzione dell'imposta, in cui era vigente la normativa ICI.

L'esenzione ICI è, quindi, spettante perché relativa ad attività certamente non commerciale. L'esclusione della natura commerciale dell'attività scolastica consente di superare quanto affermato dalla Cassazione nelle sue sentenze, nelle quali ha ribadito l'inapplicabilità dell'esenzione per attività dalla stessa considerate intrinsecamente commerciali.

Si ritiene, dunque, opportuno resistere agli avvisi di accertamento ICI che vengono notificati dai Comuni, impugnando gli stessi entro i termini di legge (60 giorni dalla data della notifica dell'atto).