

Sentenza del 14/01/2021 n. 31 - Commissione Tributaria Regionale per la Liguria Sezione/Collegio 4

Svolgimento del processo

Con atto di appello depositato in data 30 novembre 2017, la XXXXXXXX ONLUS ha impugnato la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Savona 31 marzo 2017 n. 200, che ha accolto in parte, limitatamente all'annullamento delle sanzioni, il ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento 21 dicembre 2015 n. 32318 del Comune di XXXXX avente ad oggetto ICI 2010.

Con l'avviso di accertamento impugnato in primo grado il Comune di XXXXXXXX ha accertato il mancato pagamento dell'ICI per l'immobile sito in XXXXXX via XXXXXXXX (censito al Fg XX part. XX, subX) e per il fabbricato a questo pertinenziale (censito al fg. XX part. XXX) nonché per gli immobili di cui al fg XX part. XXX sito in XXXXXXXX via XXXXXX n. XX e al fg. XX part. XXX sito in XXXXXXXX vico XXXXXXXX

Il Comune ha ritenuto, nella specie, inapplicabile l'esenzione di cui all'art. 7, comma I lett. i) d.lgs. 504/92.

In primo grado, la ricorrente ha dedotto i seguenti motivi:

1. Violazione del d.lgs. 504/92 per indeterminatezza dell'oggetto di accertamento, violazione dell'art. 1, comma 161 e 162 l. 296/06 dell'art. 7 comma 1, l. 212/00 e dell'art. 3 l. 241/90, per mancanza di motivazione, travisamento dei fatti, difetto di istruttoria relativamente agli immobili di via XXXXXXXX e di vico XXXXXXXX;
2. Violazione dell'art. 7, comma 1 lett. i) d.lgs. 504/92, dell'art. 7, comma 2 ~~et~~ bis d.l. 203/03 e ss.mm.ii. per erronea e illegittima applicazione e interpretazione dei criteri comunitari definitivi di attività economica e di impresa di cui agli artt. 101 e ss. del TFUE e dei criteri interpretativi posti dalla circolare del Ministero dell'economia e delle finanze 26 gennaio 2009 n. 2/DF;
3. Violazione dell'art. 7, comma 1 lett. i) d.lgs. 504/92, dell'art. 7, comma 2 ~~et~~ bis d.l. 203/03 e ss.mm.ii., violazione dell'art. 150 TUIR (d.p.r. 917/86) introdotto dall'art. 12 d.lgs. 460/97 nonché dell'art. 4, comma 1, del regolamento ICI del Comune di XXXXXXXX, in quanto in virtù dell'art. 150 TUIR che esclude che abbia natura commerciale lo svolgimento di attività istituzionale nel perseguimento di esclusive finalità sociali, la ricorrente integrerebbe ad un tempo il requisito soggettivo e oggettivo previsto dalla norma che contempla l'esenzione;

4. Violazione dell'art. 7, comma I lett. i) d.lgs. 504/92, dell'art. 7, comma 2 ~~et~~ bis d.l. 203/03 e ss.mm.ii. e violazione dell'art. 148 del TUIR (d.p.r. 917/86);
5. Violazione dell'art. 1, comma 161 e 162 l. 296/06 dell'art. 7 comma 1, l. 212/2000 e dell'art. 3 l. 241/1990, per mancanza di motivazione, travisamento dei fatti, difetto di istruttoria. Il Comune non avrebbe svolto una adeguata istruttoria dandone conto in motivazione in ordine allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività.

Con la sentenza impugnata la CTP ha accolto parzialmente il ricorso limitatamente all'annullamento delle sanzioni.

L'appello è affidato ai seguenti motivi:

l) Riproposizione del primo e del quinto motivo di ricorso rispettivamente respinto e assorbito nella pronuncia del giudice di primo grado; con il primo motivo parte appellante lamentava il difetto di motivazione in ordine alla debenza del tributo relativamente agli immobili siti in XXXXXXXXXXXX n. X e Vico XXXXXXXXXXXX n. XX; con il quinto motivo lamentava il difetto di istruttoria e di motivazione dell'attività accertativa del Comune in ordine alle modalità di svolgimento non commerciale delle attività;

1. Riproposizione del secondo motivo di ricorso e sostanziale riaffermazione della spettanza della esenzione atteso che: a) trattandosi di ONLUS non sussisterebbe lucro soggettivo; b) l'attività perseguirebbe scopi solidaristici nei confronti delle persone svantaggiate; c) l'attività non sarebbe svolta in regime di concorrenza attesa la sussistenza del rapporto di convenzionamento con gli enti pubblici regionali;
2. Riproposizione del quarto motivo di ricorso che evidenzerebbe come il convenzionamento consentirebbe agli assistiti di accedere in condizioni di particolare favore alle prestazioni.

Si è costituito in giudizio il Comune di XXXXXX

All'udienza pubblica del 12 novembre 2020 il ricorso è passato in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e deve essere respinto.

L'art. 3 d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, rubricato "esenzioni", contempla tra le altre, l'ipotesi di cui alla lettera i) secondo la quale sono esenti: "i) 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.

La norma originaria è stata oggetto di un intervento di interpretazione autentica (art. 7 d.l. 203/2005 riformulato dall'art. 39 d.l. 4 luglio 2006 n. 223 conv. in l. 4 agosto 2006 n. 248) che ha precisato: "L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

La presente vertenza riguarda una serie di immobili di proprietà della appellante che sono state assoggettate dal Comune di Andora a ICI sul presupposto della non spettanza dell'esenzione di cui si discute.

La norma ha dato luogo ad un cospicuo dibattito giurisprudenziale di cui occorre dare conto sinteticamente.

In primo luogo, trattandosi di esenzioni, l'onere della prova della ricorrenza di una ipotesi di esenzione spetta al contribuente.

E' stato così affermato che "in base ai principi generali, resta onere del contribuente dimostrare l'esistenza in concreto dei requisiti di esenzione a mezzo della prova che l'attività, cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti (siccome di tipo sanitario e assistenziale), non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale" (Cass. trib. 2 aprile 2015 n. 6711, sez. trib. 13 marzo 2015 n.5062).

In secondo luogo si è ritenuto che l'innovazione legislativa di cui si è dato conto non avesse natura interpretativa, ma innovativa (Cass. trib. 14530/10 24500/09).

In terzo luogo si è affermata la natura oggettiva del requisito. Il requisito di un'attività espresso - dall'attributo "commerciale" - corrisponde a un dato oggettivo la cui esistenza è o non è. E l'inciso "non esclusivamente di natura commerciale" va inteso come riferibile alle specifiche modalità di esercizio delle attività in questione, tali, da

un lato da escludere gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza) e da affermare presenti, invece, dall'altro, le finalità solidaristiche insiste nella ratio della fattispecie di esenzione. In questo senso la norma ha semplicemente esteso l'esenzione originaria, in quanto la combinazione del requisito soggettivo e di quello oggettivo infine comporta che le attività svolte negli immobili siano di fatto sottratte - anche in base al reimpiego dei proventi - alla logica pura di realizzazione del profitto che è propria del mercato, e siano svolte, quindi, per rispondere a bisogni socialmente rilevanti non (sempre) suscettibili di essere soddisfatti dalle strutture pubbliche. (Cass. trib 2 aprile 2015 n. 6711)

In quarto luogo, la Cassazione ha richiesto al giudice del merito un accertamento puntuale in ordine alla sussistenza di tale requisito, non potendosi limitare a mere astratte affermazioni, quali, ad esempio, il convenzionamento con il servizio sanitario regionale (Cass. Trib 19 maggio 2017 n. 12652).

In sostanza l'esenzione è subordinata alla ricorrenza di un duplice requisito: soggettivo, costituito dallo svolgimento delle attività contemplate dalla norma da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma 1, lett. c) TUIR. cui l'art. 7, comma I lett. i) d.lgs. 504/92 fa rinvio, e oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza (per quel che rileva nella presente fattispecie) che non siano svolte con le "modalità" di una attività commerciale.

Nella specie posto che non è in discussione il carattere non lucrativo della appellante, onde la ricorrenza del requisito soggettivo dell'esenzione appare necessario circoscrivere l'indagine sul requisito oggettivo.

A tal riguardo deve escludersi la rilevanza di tutti quegli aspetti che afferiscono all'aspetto soggettivo dell'esenzione e sui quali molta enfasi è posta dalla ricorrente, quali in particolare l'assenza di lucro soggettivo e la finalità statutaria benefica. Tali aspetti afferiscono al momento soggettivo dell'esenzione che se pure non è messa in discussione non esaurisce l'ambito dei requisiti necessari per godere della esenzione stessa.

In questa sede vengono in rilievo le modalità con cui le prestazioni sono rese. A tal riguardo nessuno degli indici indicati dalla appellante appare idoneo a dimostrare che le prestazioni non siano rese con modalità commerciali.

A tal riguardo, occorre ulteriormente precisare come le modalità debbano essere valutate in ragione delle specificità del "mercato" in cui si inseriscono.

Il mercato delle prestazioni sanitarie si svolge in regime di convenzione e di accreditamento. In ogni caso l'esistenza di convenzioni tra strutture private e servizio sanitario regionale non esclude la concorrenza tra le strutture pubbliche quelle convenzionate e quelle accreditate, concorrenza che quando non è svolta sulle tariffe delle prestazioni è svolta sulle modalità dell'offerta (quali tempi luoghi e modalità di resa delle prestazioni).

Si tratta di un fatto notorio; nel regime attuale dell'offerta sanitaria le strutture svolgono una concorrenza serrata.

Anche l'osservazione secondo la quale l'attività sanitaria è svolta in modo complementare a quella del servizio pubblico nulla dice in ordine alle modalità commerciali o meno dal momento che tutte le attività delle strutture convenzionate e accreditate sono complementari al servizio pubblico. Del pari, la circostanza che i degenti non versino alcuna retta non introduce un aspetto di gratuità dal momento che le rette sono erogate dalla Regione.

La osservazione secondo la quale le rette non costituiscono reddito disponibile se pure è corretta rientra nell'aspetto soggettivo dell'esenzione essendo connaturata alla natura della appellante.

Neppure la circostanza che il bilancio della appellante sia in perdita e che i proventi delle rette costituiscano una voce limitata del budget assume valore dirimente.

Ci si può chiedere, pertanto, quando una ONLUS possa godere delle esenzioni in parola.

La risposta è stata fornita dalla giurisprudenza la quale ha richiesto la gratuità delle prestazioni ovvero la resa sestertio nummo uno delle

stesse, irrilevante essendo che la corresponsione della retta sia a carico del degente ovvero degli enti del servizio sanitario.

E stato così affermato "che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato; aggiungendo, quindi, con specifico riferimento all'attività didattica svolta da scuola paritaria, che non basta ad escludere il carattere economico dell'attività il rispetto delle condizioni quali il soddisfacimento degli standard d'insegnamento, l'accoglienza degli alunni portatori di handicap, l'applicazione della contrattazione collettiva e la garanzia della non discriminazione nell'accettazione degli alunni e l'obbligo di reinvestimento degli eventuali avanzi di gestione nell'attività didattica, essendo necessario, al fine dell'esclusione del carattere economico dell'attività, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio .

(Cass. VI 3 maggio 2017 n. 10754).

La dimostrazione richiesta dalla giurisprudenza non è stata fornita dalla appellante onde la complessiva infondatezza della sua pretesa.

Alla luce delle osservazioni che precedono si appalesa l'infondatezza dell'appello in uno con il ricorso di primo grado.

Le spese di giudizio possono compensarsi, stante la complessità della materia.

PQM

La Commissione respinge l'appello.

Spese compensate.

Così deciso in Genova, il 12 novembre 2020.