

Ordinanza del 23/07/2024 n. 20290 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IMU - Accertamento - Unità immobiliare a utilizzazione mista

Massima:

In tema di IMU (ed in fattispecie di unità immobiliare adibita in parte ad attività di culto ed in parte ad attività commerciale di casa per ferie), l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504/1992, in caso di immobile ad uso misto, si applica proporzionalmente alla porzione destinata ad attività non commerciale, anche laddove non sia possibile procedere ad una sua autonoma identificazione catastale, purché vi sia una specifica indicazione del contribuente nella apposita dichiarazione e tale dichiarazione viene in rilievo, ai fini del godimento dell'agevolazione tributaria, nel caso di unità immobiliare a utilizzazione mista, come modalità alternativa all'accatastamento (con attribuzione di rendita) dell'immobile, o di sua porzione, dotati di autonomia funzionale e reddituale permanente, così che l'atto di parte assolve ad un imprescindibile onere informativo che presuppone l'omessa presentazione di una dichiarazione di variazione catastale.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Svolgimento del processo

1. - con sentenza n. 2590/16/2022, depositata il 7 giugno 2022, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello proposto dalla parte, odierna ricorrente, così confermando il decisum di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di accertamento (n. 31459), emesso da Roma Capitale in relazione all'IMU dovuta dalla contribuente per l'anno 2013 e per il possesso di un complesso immobiliare ubicato in piazza (-----), n. (-----) (in catasto al fol. 497, part.lla 584, sub. 501);

1.1 - il giudice del gravame ha rilevato che

- il complesso immobiliare in questione risultava unitariamente accatastato (sotto un unico subalterno) e - nonostante l'uso promiscuo
- aveva formato oggetto di dichiarazione IMU, quale unità immobiliare esente, per l'intera sua superficie;
- veniva (diversamente) in rilievo una destinazione promiscua dell'unità immobiliare che - secondo le deduzioni svolte dall'appellante

- era destinata, per lo più, a finalità di culto e che, pro quota (identificata nell'11% della superficie), era stata concessa in locazione a terzi;

- ai sensi del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, art. 91-bis, commi 2 e 3, conv. in L. 24 marzo 2012, n. 27, ai fini della reclamata esenzione rimaneva necessario l'autonomo accatastamento della frazione superficiaria (in tesi) esente ovvero la sua specifica indicazione in dichiarazione e la contribuente non aveva provveduto né all'uno né all'altro adempimento;

- non sussisteva, quindi, alcuna lesione del diritto di difesa in quanto, da un lato, la dichiarazione presentata a fini IMU doveva ritenersi effettivamente infedele e, dall'altro, - stante (anche) la chiarezza del dato normativo - la contribuente aveva omesso di presentare la dichiarazione prevista agli specifici fini di esenzione dal tributo (per la relativa quota superficiaria);

2. - il Collegio San Crisogono Martire per le Missioni Apostoliche all'Estero (nel prosieguo il Collegio) ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di due motivi;

- Roma Capitale resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. - col primo motivo, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il Collegio denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento alla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, ed agli artt. 2 e 24 Cost., deducendo, in sintesi, che Roma Capitale, da un lato, aveva modificato (solo in corso di giudizio) la motivazione dell'atto impositivo - "introducendo l'argomento dell'omessa presentazione della dichiarazione IMU ai fini del conseguimento dell'agevolazione IMU per gli immobili ad uso promiscuo" quando l'atto impositivo recava contestazione di infedele dichiarazione - e, dall'altro, detta motivazione aveva corretto con riferimento al complesso immobiliare sito "in R - alla via (Omissis)" - a fronte di un avviso di accertamento che aveva riguardo al complesso immobiliare sito "in Corso (Omissis)";

- il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., reca la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, al D.L. n. 1 del 2012, art. 91 bis, cit., alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, ed al D.M. 30 ottobre 2012;

- assume, in sintesi, il ricorrente che - avuto riguardo all'introduzione in via sperimentale dell'IMU relativamente al periodo di imposta 2013, e dovendosi (con ciò) ricercare la disciplina delle esenzioni dall'imposta nelle disposizioni applicate mediante la tecnica del rinvio materiale (operata dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 9, comma 8) al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i), - la dichiarazione a fini IMU avrebbe dovuto ritenersi disciplinata dal D.Lgs. n. 23/2011, art. 9, comma 6, e dal D.L. n. 201 del 2011, art. 13, comma 12-ter, conv. in L. n. 214 del 2011, con conseguente applicazione delle disposizioni di cui al D.M. 30 ottobre 2012 (adottato ai sensi dell'art. 9, comma 6, e dell'art. 13, comma 12-ter, citati) alla cui stregua al contribuente "non potevano essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente", tenuto conto (altresì) della persistente efficacia delle dichiarazioni (già) presentate ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (art. 13, comma 12-ter, cit.);

- e ne conseguiva, pertanto, che alcuna decadenza poteva correlarsi a fronte dell'omessa dichiarazione prevista dal D.L. n. 1 del 2012, art. 91 bis, commi 2 e 3, conv. in L. n. 27 del 2012, decadenza che, peraltro, nemmeno avrebbe potuto introdursi per via regolamentare da parte dell'Ente Locale;

2. - il primo motivo di ricorso è inammissibile;

2.1 - per come deduce lo stesso ricorrente, con riferimento alla pronuncia resa dal giudice del primo grado - e così come risulta, del resto, dallo stesso relativo contenuto - la questione che involgeva il difetto di

motivazione dell'atto impositivo era stata introdotta (solo) con una memoria depositata in corso di giudizio e (così) era stata dichiarata "inammissibile perché trattasi di motivo aggiunto non proponibile nelle modalità proposte.";

- detta statuizione, poi, non ha formato oggetto di un motivo di appello della cui proposizione, difatti, la (ora) gravata sentenza non dà alcun conto, così come, del resto, lo stesso ricorrente;

- ne consegue che l'inammissibilità dell'eccezione in discorso è passata in giudicato già all'atto della proposizione dell'appello e, per tale ragione, non può più essere devoluta all'esame della Corte;

3. - anche il secondo motivo di ricorso è destituito di fondamento;

3.1 - il quadro normativo di riferimento va ricostruito nei seguenti termini

a. - il D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9, comma 8 , cit., espressamente rinvia, in tema di esenzioni dall'imposta municipale propria, al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 , cit.;

b. - il D.L. n. 1 del 2012, art. 91-bis, cit., ha quindi disposto nei seguenti termini

- "Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 , dopo le parole "allo svolgimento" sono inserite le seguenti "con modalità non commerciali". (comma 1);

- "Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 , convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 . Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1 gennaio 2013." (comma 2);

- "Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1 gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché 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." (comma 3, come modificato dall'articolo 9, comma 6 , del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174 , conv. in L. 7 dicembre 2012, n. 213);

c. - - in attuazione dell'art. 91 bis, comma 3, cit., è stato adottato il D.M. 19 novembre 2012, n. 200 , che ha così disposto

- "1. Il rapporto proporzionale di cui al comma 3 dell'articolo 91-bis del citato decreto-legge n. 1 del 2012 , è determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al tempo, secondo quanto indicato nei commi seguenti.

2. Per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i) , del decreto legislativo n. 504 del 1992 , e delle attività di cui alla citata lettera i), svolte con modalità commerciali, rapportata alla superficie totale dell'immobile.

3. Per le unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 è determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività.

4. Nel caso in cui l'utilizzazione mista, anche nelle ipotesi disciplinate ai commi 2 e 3, è effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione di cui al comma 1 è determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, ovvero delle attività di cui alla citata lettera i) svolte con modalità commerciali.

5. Le percentuali determinate in base ai rapporti che risultano dall'applicazione delle disposizioni di cui ai commi precedenti, indicate per ciascun immobile nella dichiarazione di cui al successivo articolo 6, si applicano alla rendita catastale dell'immobile in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta." (art. 5);

- "1. 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." (art. 6);

d. - il D.M. 26 giugno 2014 ha, poi, disposto nei seguenti termini

- "È 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 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27" (art. 1);

- "La dichiarazione di cui all'art. 1 del presente decreto 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 consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

2. La dichiarazione relativa agli anni 2012 e 2013 deve essere presentata entro il 30 settembre 2014." (art. 5, commi 1 e 2; il termine è stato differito al 30 novembre 2014 dal D.M. 23 settembre 2014);

3.2 - in relazione alle disposizioni sopra ripercorse, la Corte ha già avuto modo di rilevare, in tema di IMU (ed in fattispecie di unità immobiliare adibita in parte ad attività di culto ed in parte ad attività commerciale di casa per ferie), che, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, in caso di immobile ad uso misto, si applica proporzionalmente alla porzione destinata ad attività non commerciale, anche laddove non sia possibile procedere ad una sua autonoma identificazione catastale, purché vi sia una specifica indicazione del contribuente nella apposita dichiarazione (Cass., 7 novembre 2022, n. 32742);

3.3 - la Corte, con riferimento ai tributi periodici sui rifiuti, ha più volte statuito l'obbligo di dichiarazione delle superfici esenti o destinate a trattamenti di favore (Cass., 12 dicembre 2019, n. 32741; Cass., 13 settembre 2017, n. 21250; Cass., 31 luglio 2015, n. 16235, in tema di TARSU; Cass., 23 febbraio 2018, n. 4602, in tema di TIA);

- la necessità di una dichiarazione, volta ad avvalersi di trattamenti di favore, è stata più volte affermata anche in tema di imposte indirette (Cass., 2 aprile 2013, n. 8009; Cass., 20 luglio 2012, n. 12657; Cass., 11 giugno

2010, n. 14122; Cass., 11 giugno 2010, n. 14117; Cass., 7 maggio 2007, n. 10354; in tema di prima casa v. Cass., 29 marzo

2017, n. 8103; Cass., 11 giugno 2010, n. 14117; Cass., 12 febbraio 2009, n. 3449);

- va, ancora, considerato che la dichiarazione in discorso viene in rilievo, ai fini del godimento dell'agevolazione tributaria nel caso di unità immobiliare a "utilizzazione mista", come modalità alternativa all'accatastamento (con attribuzione di rendita) dell'immobile, o di sua porzione, dotati di "autonomia funzionale e reddituale permanente", così che l'atto di parte assolve ad un imprescindibile onere informativo che presuppone, per l'appunto, l'omessa presentazione di una dichiarazione di variazione catastale (D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 41 , conv. in L. 24 novembre 2006, n. 286 ; per il rilievo, poi, che un termine possa considerarsi perentorio a ragione dello scopo perseguito e della funzione assolta, anche al di là dunque di un'espressa indicazione della norma cfr., anche, Cass. S.U. 23 dicembre 2004, n. 23832; Cass. 9 gennaio 2004, n. 138; Cass. S. U. 5 giugno 1998, n. 524; Cass. 6 giugno 1997 n. 5074; e, con riferimento al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 12, comma 2 , v. Cass., 30 giugno 2010, n. 15473; Cass., 18 novembre 2009, n. 24301);

3.4 - alcuna implicazione può trarsi dalla dedotta natura sperimentale dell'IMU, avendo lo stesso legislatore precisato che "L'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU" (l. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 703) e risultando che le disposizioni introdotte dal D.L. n. 1 del 2012, art. 91-bis, cit., erano specificamente dirette a rendere compatibile la disciplina interna con quella eurounitaria in tema di aiuti di Stato, essendosi rilevato che il diritto all'esenzione presuppone che l'utilizzo dell'unità immobiliare avvenga con modalità non commerciali, così come ritenuto nella decisione 2013/284/UE , del 19 dicembre 2012, della Commissione dell'Unione Europea, al fine di evitare che il regime dell'esenzione si risolva in un aiuto di Stato (v. 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);

- la citata decisione della Commissione (v., altresì, CGUE, 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16P a C-624/16P, Scuola Elementare Maria Montessori Srl, punti 103 ss.), difatti - nel rimarcare che, secondo la stessa giurisprudenza unionale, in tema di aiuti di Stato e di concorrenza, la nozione di impresa, a prescindere dal suo status giuridico, si correla allo svolgimento di un'attività economica (v., tra le tante, CGUE, 1 luglio 2008, procedimento C-49/07, MOTOE, punti 27 e 28; CGUE, 10 gennaio 2006, procedimento C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, punti 107, 108, 122, 123; CGUE, 12 settembre 2000, procedimenti riuniti da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri, punti 74 e 75) e che, pertanto, le finalità sociali, e di solidarietà, eventualmente perseguite non escludono la riconducibilità delle relative attività a detta nozione in quanto (anche) un'impresa che agisca senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato e, così, porsi in concorrenza con altre imprese - ha considerato quale aiuto di stato, incompatibile con il mercato interno (art. 107 TFUE), l'esenzione ICI di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i) e, per converso, lecita, perché non costituente aiuto di Stato, l'esenzione IMU che, seppur riconducibile alla sopra citata disposizione del D.Lgs. n. 504 , cit., art. 7, comma 1, conseguiva dalla rimodulazione regolatoria di quella stessa disposizione (ai sensi del D.L. n. 1 del 2012, art. 91-bis, comma 3, cit., come modificato dal D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, art. 9, comma 6 , conv. in L. 7 dicembre 2012, n. 213);

- inconferente risulta, altresì, il riferimento operato dal ricorrente a disposizioni di natura regolamentare adottate dall'Ente locale, venendo in considerazione nella fattispecie, come anticipato, una disciplina del regime di esenzione del tributo fondata su disposizioni di legge e su conseguenti disposizioni regolamentari di attuazione;

4. - le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza di parte ricorrente nei cui confronti sussistono, altresì, i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore

importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto (D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 , c. 1-quater).

P.Q.M.

La Corte

- rigetta il ricorso;

- condanna parte ricorrente al pagamento, in favore di Roma Capitale, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 5.800,00 per compensi professionali ed Euro 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge;

- ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall'art. 1, comma 17 , L. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 16 maggio 2024.

Depositato in Cancelleria il 23 luglio 2024.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza