



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di TERNI Sezione 2, riunita in udienza il 24/04/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**CATANESE SALVATORE**, Presidente

**FRESCUCCI SILVANO**, Relatore

**MORELLI ITALO**, Giudice

in data 24/04/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 44/2024 depositato il 20/02/2024

**proposto da**

Ricorrente\_1 Mons. Nominativo\_1 - P.IVA\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**Rappresentato da** Rappresentante\_1 - CF\_Rappresentante\_1

**Rappresentante difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Comune di Terni

**elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 433 TASI 2018

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 432 TASI 2019

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

## **Richieste delle parti:**

Le parti insistono sulle proprie tesi, si riportano agli atti e concludono come in essi.

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La Fondazione in oggetto (ente autonomo senza scopo di lucro), impugna le imposte Tasi e le relative sanzioni amministrative emesse a suo carico il 09/08/2023 dal Comune di Terni n° 433 (anno 2018) e n° 432 (anno 2019) su unità immobiliari da lei usucapite che ritiene "esenti" dall'imposta; dichiara infatti:

- a livello soggettivo, di essere un "ente privato senza fini di lucro" (e inibito a distribuire utili), annoverabile tra quelli di cui dell'art. 73, c.1, lett. c), del Dpr 917/1986;
- a livello oggettivo, che gli immobili oggetto d'imposta sono da lei destinati allo svolgimento, "con modalità non commerciali", di attività "convergenti" con quelle di cui all'art. 7, c.1, lett. i), del D.Lgs. 504/1992 (esenzione Imu), nonché di quelle di cui all'art. 16, lett. a), della L. 20 maggio 1985, n°222 (attività religiose di culto e catechesi).

Trattasi di fatto di 4 u.i., su 2 distinti fabbricati, facenti parte del plesso scolastico di Indirizzo\_1 / Indirizzo\_2, a Luogo\_1, e co-intestati in catasto (come da Atto Dr. Nominativo\_2 del 12/01/2018: rep. Num\_1, racc. 13.626) a:

- Società\_1 (nuda proprietà, per 1/1);
- Fondazione ricorrente, che ne detiene l'usufrutto temporaneo per 15 anni (quindi fino al 2033), pari a 1/1.

Chiede l'annullamento degli accertamenti e delle relative sanzioni, in quanto "illegittimi e infondati".

Il Comune di Terni si costituisce in giudizio ricordando che il ricorso è "inammissibile" se le condizioni (soggettive e oggettive) di cui sopra non sono "cumulate" tra loro (cfr.: Cassazione Ordinanza n° 15.364/2022; Corte di Giustizia Tributaria dell'Umbria n° 373 / 2023): l'eventuale mancanza del requisito soggettivo rende "irrilevante" la sussistenza del requisito oggettivo.

Ricorda inoltre che l'immobile, per usufruire dell'esenzione, oltre che "utilizzato" da un "ente non commerciale", deve anche essere "posseduto" da esso (cfr.: Ordinanza Cassazione n° 1539/2021; sentenza dell'ex Comm.ne Tributaria di Terni n° 19/2022); l'attività esentabile, non suscettibile di interpretazioni estensive (trattandosi di applicazione di norma agevolativa rispetto dalla disciplina di riferimento (D.Lgs. 504/92; e L. 222/85), deve essere svolta "direttamente" ed "esclusivamente" da soggetto "non commerciale", ed operante con "modalità non commerciali".

E che l'onere della prova dell'eventuale esistenza di presupposti esonerativi è a carico dell'ente che ne invoca l'applicazione, e va richiesta "facendo riferimento all'attività cui l'immobile è concretamente destinato" (non alla qualifica dell'ente richiedente), né ai fini istituzionali eventualmente ad esso riconosciuti (onlus, enti religiosi, etc.).

Nella fattispecie, poi, ricorrerebbero specifici motivi di inammissibilità, dato che:

- le scuole paritarie sono soggette ai tributi locali se la loro attività didattica non viene svolta a titolo "gratuito" (o previa versamento di corrispettivo puramente "simbolico");
- nella fattispecie una delle u.i. accertate risulta parzialmente utilizzata da 2 soggetti commerciali ed estranei alle attività esentabili, oltre che parzialmente modificata, con opere edilizie per le quali esiste una Ordinanza Municipale di demolizione o ripristino;

- la "cappella" del plesso scolastico, non è riservata all'esclusivo culto pubblico (ed infatti é censita in ctg. "B 7"), e quindi non gode di esenzioni.

Chiede pertanto il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

La Fondazione, con successiva memoria integrativa, contesta:

- l'errore di notifica a lei intestata (indicata quale proprietaria esclusiva e occupante esclusiva dei beni in oggetto), con conseguente annullabilità dell'accertamento;

- i vizi denunciati dal Comune sono indimostrati e privi di riscontro nel presente ricorso.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte di Giustizia Tributaria di 1° Grado di Terni, stante la incerta ubicazione e identificazione catastale di alcuni immobili, rileva preliminarmente che oggetto di notifica (e di impugnazione) sono quelli censiti, all'epoca dell'accertamento (anni 2018 e 2019):

- a Foglio 110, Part.IIa 153 / sub. 1, ora soppresso (su Indirizzo\_3);

- a Foglio 110, Part.IIa 398 / sub. 4, 5, 6 (su Indirizzo\_4).

A) Preliminarmente.

La Corte ritiene "sostanzialmente" fondata la richiesta di annullamento dell'accertamento "a formazione progressiva" operato da parte del Comune, che secondo la ricorrente invaliderebbe l'atto per carenza di motivazione (Art. 1bis L. 212/2000) e di prova (Art. 7, c.5bis D.L. 546/92).

Infatti il difetto di motivazione, essendo un requisito essenziale dell'accertamento, non può essere sanato o integrato da argomentazioni diverse svolte nel giudizio (Cassazione sez. 6-5, Ordinanza n° 14.931/2021); procedura consentita anche nel caso in cui, come qui, lo scopo della notifica risulti ugualmente conseguito.

Le presenti considerazioni preliminari (di carattere complessivo e "generale"), sembrano comunque utili al giudizio di esenzione o meno delle singole unità immobiliari.

B) Nel merito.

Vengono indicati, nel merito, i criteri di valutazione assunti per le singole unità immobiliari, su cui si forma il giudicato, e che quindi motivano i provvedimenti da adottare.

- U.I. a Foglio 110, Part.IIa 398 /sub. 5

Piano 1. Superficie mq. 211. Consistenza mc. 706. Classe U. Rendita €. 911,54.

Immobile catastalmente censito in Ctg. "B 7", che individua "Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico dei culti". Attività svolta : "religiosa".

La cappella in esame è, in particolare, ubicata al piano 1° di un fabbricato scolastico, e qualificata, nel citato atto di costituzione di usufrutto, come "cappella privata non accessibile al pubblico".

Le cappelle (e gli oratori) di tale tipo, di proprietà privata o di enti, sono infatti destinati all'esercizio di attività "diverse", tra esse anche quelle di tipo "religioso", ma solo se connesse al culto "privato"; limitazione che permane anche per le cappelle eventualmente dotate di locali afferenti e/o pertinenziali (campanile, etc.), e per quelle accessibili da area pubblica (strada, cortile, androne, giardino, etc.).

Costituiscono, per loro natura, una tipologia edilizia "privata" e "normalmente soggetta ad imposte", hanno una rendita propria, non necessitano di particolari autorizzazioni, né è previsto, per esse, alcun requisito di esenzione.

Se annesse ad "abitazione" (u.i. del Gruppo A) la loro "consistenza" viene incorporata nell'abitazione assorbente, che conferisce loro i propri identificativi catastali (Gruppo, Categoria, Classe, etc.), e la cappella o l'oratorio cessano di esistere come u.i. autonome (massimario n° 112). E' il caso tipico delle "canoniche" (abitazione del parroco o del sagrestano / della perpetua) adiacenti / comunicanti con la chiesa.

Sono invece espressamente - stabilmente adibite all'esercizio "pubblico" dei culti, e quindi esentate dal pagamento delle imposte locali, le chiese "parrocchiali", le cappelle "pubbliche", i templi di ogni confessione religiosa (le cattedrali, le sinagoghe, le moschee, etc.) purché abbiano le caratteristiche proprie di tale uso specifico, ed esso avvenga nel rispetto delle normative e delle autorizzazioni previste; sono comprese nel regime agevolativo le sagrestie e gli altri locali incorporati alle chiese ed ai templi (salvo nota Ag. delle Entrate n° 74742/ 2018), se funzionali alla custodia del sito religioso ed all'esercizio di quanto che serve allo stabile svolgimento di riti e funzioni religiose pubbliche, nonché al libero esercizio religioso collettivo.

Catastalmente sono u.i. di tipo "non ordinario" e fanno parte del patrimonio edilizio pubblico (Gruppo E), censite in una Ctg. catastale apposita (la Ctg. "E 9" ); hanno regime fiscale ordinario, sono dotate di rendita catastale, e possono usufruire delle agevolazioni fiscali per le attività istituzionali di religione e di culto.

Questa Corte, essendo pacifico che la cappella in oggetto è censita in Ctg. "B 7" ("non destinata all'esercizio pubblico del culto"), come risulta allo stesso Comune, e non è aperta al culto pubblico (come confermato nella costituzione di usufrutto); - che mancano quindi la destinazione "esclusiva" al culto religioso (D.Lgs. 504/92, art. 7), la "formazione del clero" e l'esercizio della "catechesi" (L. 222/85, art. 16); - tutto ciò considerato la cappella in oggetto risulta non esentabile.

Infatti l'esenzione richiesta è contraria alla norma e alla prassi catastale, che consentono tale agevolazione fiscale solo previa riscontro di specifiche caratteristiche qui apparentemente mancanti; né può ritenersi sufficiente la sola destinazione dell'immobile alla "promozione della cultura cattolica" (art. 7, c.1, lett. i), del DPR 504/92), come sostiene la ricorrente: occorre anche che siano soddisfatti i ricordati requisiti specifici, come sempre avviene nell'attribuzione di Classi e Categorie.

- U.I. a Foglio 110, Part.IIa 398 / sub.6.

Piani S1 - T - 1 - 2 - 3. Superficie mq. 5.799. Consistenza mc. 19.026. Classe 4°. Rendita €. 29.478,31.

Immobile catastalmente censito in Ctg. "B 5" ("Scuole , laboratori scientifici") ; attività svolta: "didattica". Trattasi, di fatto, di edificio su 5 livelli (compreso il seminterrato), denominato "Società\_2" e costituente la omonima "Scuola Privata Paritaria" (ripartita in scuola d'infanzia, scuola primaria e scuola secondaria di 1° grado), oltre che sede dell'Società\_3 (Società\_3).

La "attività didattica", secondo la ricorrente, viene espletata da personale docente a ciò abilitato e organico all'Società\_2, che opera ex L. 62 /2000; mentre la Fondazione si è riservata la parte "gestionale" dell'intero complesso in oggetto e di cui si chiede l'esenzione.

La scuola risulta regolarmente "autorizzata" con Decreto dal MIUR (Ministero per l'Istruzione, la Ricerca e l'Università / Regione dell'Umbria), che non si occupa di esenzioni della scuola dalle imposte locali.

Agli studenti iscritti viene chiesta una retta per l'attività scolastica che, secondo la ricorrente, non coprirebbe le spese; per il periodo 2018 - 2022, volendo dimostrare che tale corrispettivo è meramente "simbolico", la Fondazione ha prodotto in atti documentazione contabile per confrontare il corrispettivo medio da essa percepito per ogni studente iscritto alla scuola paritaria con il costo medio per studente a carico dello Stato; l'elaborato (non chiarissimo), attesta che tali importi sono "inferiori" a quelli annualmente disposti, con decreto, dal ricordato MIUR; da ciò desume che la Fondazione è effettivamente qualificabile, come formalmente dichiarato, un "ente non commerciale" che opera con "modalità non commerciali".

In particolare tale corrispettivo non supererebbe la metà dei costi medi praticati con modalità convenzionali dallo stesso Ufficio Ministeriale regionale.

Quanto agli "usi impropri" risultanti al Comune (e precisamente: l'occupazione parziale di ambienti al 3° piano da parte di una soc. sportiva, e di ambienti al piano seminterrato da parte di una associazione di volontariato) dichiara che essi si riferiscono ad altro anno (2017) estraneo al presente ricorso (2018 - '19), così come lo è l'Ordinanza municipale (2022); quindi i relativi importi dovevano essere richiesti alle parti interessate (e scorporati dal conto richiesto alla Fondazione).

Al riguardo questa Corte rileva però che il Comune aveva indicato, nella sua controdeduzione, di aver effettuato il suo sopralluogo in data 23/01/2019, e che l'azienda sportiva si era insediata (secondo articolo di stampa, con foto), almeno dal 28/12/2017 (prima cioè della stipula dell'atto di usufrutto).

Premesso quanto sopra, pare rilevabile che la Fondazione, in base alla documentazione da lei stessa sostenuta e prodotta (statuto, atto costitutivo, usufrutto, etc.) non risulta avere la proprietà "esclusiva" dell'immobile da esentare (la "scuola"), ma solo l'usufrutto a termine; e, soprattutto, che l'utilizzazione di tale immobile non avverrebbe "direttamente" (ma tramite il ricordato "Società\_2", cui ha formalmente affidato la "attività didattica").

Infatti la Fondazione, che non ha chiarito la natura dei suoi rapporti con tale Istituto, già nel suo atto costitutivo (2007), si era riservata la sola "gestione" della scuola (ovvero la "conduzione autorevole, l'equilibrio economico, i controlli direzionali"), oltre che, in termini "operativi", le verifiche di "efficienza, efficacia, flessibilità".

La Corte ricorda che l'utilizzazione "indiretta" del bene da esentare, se provata, è espressamente preclusa dalla Legge e dalla giurisprudenza corrente, quand'anche fosse assistita da finalità di pubblico interesse; spetta invece all'ente gestore l'onere di provare il diritto ad eventuali esenzioni e al corpo docente di svolgere l'attività scolastica.

La Cassazione, poi, con sentenza n° 35.123/2022, ha stabilito che il livello della retta richiesta da una scuola paritaria (e cioè il riconoscimento che il corrispettivo ricevuto per l'attività didattica svolta è solamente "simbolico"), "non comporta automaticamente l'esenzione dall'imposta" per l'ente medesimo (poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire sul mercato specifici beni e servizi a prezzi apparentemente antieconomici).

Il Comune, dopo essersi costituito in giudizio e aver contro-dedotto alla Fondazione ricorrente, è scomparso (fisicamente e per scritto) e sembra aver rinunciato, di fatto, ad avvalersi dei mezzi d'impugnazione previsti, mostrando tacita acquiescenza alle tesi difensive della controparte.

Quindi, nel caso specifico, con i mezzi istruttori disponibili, non è possibile una reale valutazione di merito sull'esenzione della attività (didattica) svolta sulla scuola in esame; e invece confermabile la fondatezza

dell'annullamento richiesto dalla Fondazione per carenza di dimostrazione / dimostrazione.

Paiono invece in fase evolutiva le contrastanti pronunce giurisprudenziali attualmente riscontrabili sugli elementi normativi principali (nozione di imprenditore, pareggio di bilancio, possesso qualificato dell'immobile, possesso e usufrutto, nozione di corrispettivo simbolico, etc.), da armonizzare con il diritto esistente e con quello comunitario, a dimostrazione che tutta la materia inerente al c.detto "3° Settore" è in fase di riordino.

- U.I. a Foglio 110, Part.IIa 398 /sub. 4.

Piano 3°. Superficie mq. 570. Consistenza mc. 1.830. Classe 2°, Rendita €. 1.984,74.

Immobile catastalmente censito in Ctg. "B 1", che individua "Collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanatrofi, ospizi, conventi, seminari, caserme". Attività svolta: "ricettiva".

L'u.i. in oggetto, destinata (come indica la ricorrente) a "convitto / seminario", è ubicata al piano 3° dello stesso edificio contenente la scuola (Part.IIa 398 /sub. 6) e la cappella privata (Part.IIa 398 /sub. 5) sopra descritti.

Valgono, ai fini esentativi, gli stessi requisiti sopra indicati per la scuola; in particolare: il "doppio" requisito, soggettivo ed oggettivo, consistente nella qualifica del contribuente (ente non commerciale), e nello svolgimento dell'attività (con modalità non commerciali).

Le attività alberghiere e para-alberghiere (art. 9 del D.Lgs. 79 / 2011) in linea di principio non sono esentabili ai fini Imu e Tasi; lo sono, tuttavia, gli immobili ricettivi di tipo religioso che attuano un'accoglienza differenziata (rivolta ai soli esercenti il culto e la religione), svolta in via non continuativa durante l'anno, con discontinuità nell'orario di apertura, e che percepiscono versamenti "simbolici" (o comunque non superiori alla metà di quelli medi praticati con modalità convenzionali nello stesso ambito territoriale).

Di fatto, un immobile ricettivo può essere dichiarato "esente" se dà prova che l'attività ivi svolta avviene con modalità non commerciali su immobili di enti non commerciali, ed il servizio stesso è attuato con modalità non commerciali, indipendentemente dal risultato economico conseguito.

Nella fattispecie, invece, né il Comune né la Fondazione hanno documentato l'esercizio di tale tipo d'attività esentabile, che rimane quindi totalmente indimostrata. Né vi è accenno alcuno all'eventuale svolgimento di ricettività "sociale" (c.d. "housing sociale"), strumentale cioè all'esigenza di fornire sistemazione abitativa, anche temporanea, a persone svantaggiate, in ragione di eventi /calamità / condizioni particolari, previa compenso "non ancorato al costo del servizio", e comunque non superiore alla metà del prezzo medio praticato nella zona per attività analoghe. Qui invece non è indicata neppure, la comune autorizzazione ad esercire l'attività (pubblica) ricettiva / alberghiera in genere (ovvero: il numero di camere singole /doppie disponibili (capienza della struttura), la rispondenza degli impianti tecnici alle norme antincendio, la presenza di impianti tecnici, etc.).

La richiesta di esenzione della ricorrente per l'attività ricettiva ivi svolta, al momento non è valutabile nel merito; infatti mancano, in atti, sia la dimostrazione del diritto della ricorrente alla esenzione in oggetto, sia la dimostrazione che l'attuale utilizzo dichiarato dell'immobile è legittimo, "con modalità non commerciali" e per scopi (istruzione e culto) "senza finalità di lucro".

Di fatto: se l'attività ricettiva è già effettivamente svolta, occorre dimostrare che essa possa essere anche "esentabile" (e che quindi tale utilizzazione è illegittima); se invece non lo è, la relativa u.i. sarà soggetta a

normale imposta Tia, senza esenzioni.

Pare intuitivo, data l'ubicazione e le (modeste) dimensioni della struttura ricettiva, che essa sia di fatto funzionalmente connessa / connettibile alla "diversa" attività (didattica) esercitata sulla scuola paritaria adiacente (e/o sugli ambienti privati dell'Società\_3); quindi normalmente utilizzabile come "seminario".

In ogni caso la carenza di motivazione, e la valutazione complessiva preliminarmente svolta, consentono di escludere l'annullamento dell'imposta richiesta dalla Fondazione al Comune.

- U.I. a Foglio 110, Part.IIa 153/sub. 1 (soppressa, ora /sub. 3).

Piano T. Superficie mq. 211. Consistenza mc. 706. Classe U. Rendita €. 911,54.

Immobile catastalmente censito all'epoca dell'accertamento in oggetto (anni 2018 e 2019) in Ctg. Catastale "B5" ("Scuole , laboratori scientifici") a Foglio 110, Part.IIa 153/ sub. 1.

E' stato catastalmente variato, con Pratica TR 0090033 del 03/11/2023, in Part.IIa 153/sub. 3, ed inserito nella nuova Ctg. Catastale "D6" che individua "Fabbricati e locali per esercizi sportivi", ovvero impianti sportivi, dotandolo di nuovi dati censuari (ancora da validare).

Trattasi di corpo di fabbrica a piano unico (terreno) adibito, all'epoca, ad ulteriore edificio scolastico, staccato dall'adiacente edificio pluripiano in cui sono ubicate la scuola paritaria (Part.IIa 398 / sub. 6), la cappella privata (Part.IIa 398 /sub. 5) ed il convitto / seminario (Part.IIa 398 /sub. 4) sopra indicate.

Di fatto è /era una 2° unità immobiliare scolastica per la quale valgono /valevano le considerazioni già svolte per l'edificio scolastico principale; e quindi confermabile la fondatezza dell'annullamento richiesto dalla ricorrente (come già indicato dalla Corte in termini generali e di principio).

#### **P.Q.M.**

Questa Corte di Giustizia Tributaria di 1° Grado di Terni :

- Respinge la richiesta di esenzione dall'imposta presentata dalla Fondazione per la cappella "non pubblica" a Foglio 110, Part.IIa 153 /sub. 5;
- Accoglie la richiesta di esenzione dall'imposta presentata dalla Fondazione per la scuola privata paritaria a Foglio 110, Part.IIe 398 / sub. 6 e 153 sub.1 (acquiescenza tacita del Comune);
- Respinge la richiesta di esenzione dall'imposta presentata dalla Fondazione per il seminario / collegio a Foglio 110, Part.IIa 398 / sub.4 (carenza di motivazione).
- Spese compensate.

Terni, 24/04/2024

Il Relatore:

Silvano Frescucci

Il Presidente:

Salvatore Catanese