



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di VENEZIA Sezione 1, riunita in udienza il 20/06/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

CARACCILO GIUSEPPE, Presidente e Relatore

PINZELLO ANTONIO, Giudice

RAIMONDO PROVVIDENZA, Giudice

in data 20/06/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 204/2023 depositato il 14/03/2023

proposto da

Ipab Residenza Per Anziani Francescon - 83000250270

Difeso da

Francesco Moschetti - MSCFNC42A21G224A

Stefania Moschetti - MSCSFN69R51L736M

Rappresentato da Caterina Pinelli - PNLCRN75E62I533M

ed elettivamente domiciliato presso francesco.moschetti@ordineavvocatipadova.it

contro

Comune di Portogruaro - Piazza Della Repubblica 1 30026 Portogruaro VE

elettivamente domiciliato presso comune.portogruaro.ve@pecveneto.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 56759 IMU 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente: insiste per l'accoglimento del ricorso.

Resistente: conferma la richiesta di rigetto del ricorso.

Il Collegio trattiene per la decisione il procedimento.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

letti gli atti;

espletata la discussione in udienza pubblica;

udito il relatore nella camera di consiglio;

RITENUTO IN FATTO

Con atto depositato in data 14.3.2023, la "I.P.A.B. RESIDENZA PER ANZIANI FRANCESCON" ha convenuto in giudizio il Comune di Portogruaro ed ha proposto impugnazione del Provvedimento di accertamento e di irrogazione delle sanzioni imposta IMU Prot. n. 56759 del 27.12.2022 (Prov. N. 861 del 27.12.2022), concernente IMU anno d'imposta 2017, notificato il 28.12.2022 (per il complessivo importo di € 131.731,00 comprensivo di sanzioni ed accessori), esponendo di essere una Istituzione Pubblica di Assistenza e Beneficenza (IPAB), eretta in "Ente Morale" con delibera del Consiglio Comunale di Portogruaro con R.D. del 5.09.1904 allo scopo di "dare alloggio e vitto ai poveri ... e accogliere ricoverare ed assistere gratuitamente anche gli ammalati cronici del Comune" (e perciò di essere autorizzato e accreditato dalla Regione Veneto, ad esercitare, come previsto dallo statuto, l'attività di assistenza extraospedaliera sanitaria, riabilitativa e socio assistenziale di rilievo sanitario, in base a convenzioni sottoscritte con la Regione e l'Azienda ULSS 10), sicchè gli immobili oggetto della pretesa impositiva sono destinati esclusivamente alle "attività assistenziali...sanitarie" in modalità accreditata e a seguito di convenzioni e perciò stesso esenti ex lege dal pagamento dell'imposta qui in argomento.

Per converso, nel provvedimento impugnato si ritiene non sussistere "il requisito oggettivo per l'applicazione dell'esclusione degli immobili dall'imposta", in assenza del presupposto di "svolgimento con modalità non commerciali" alla luce degli interventi della giurisprudenza comunitaria e di legittimità, esclusione (o meglio "esenzione") che invece la parte ricorrente ritiene applicabile alla specie di causa a mente del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma primo, lett. i), come modificato dall'art. 91 bis, comma 1 del DL n. 1 del 2012, che prevede -appunto- l'esenzione dall'IMU per gli immobili posseduti ed utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 (ora art. 73 n.d.r.), comma 1, lett. c) del DPR 22. dicembre 1986 n. 917 esclusivamente per svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive,

Tanto premesso, la ricorrente ha formulato (se ben si coglie la relazione tra i diversi paragrafi di cui è composto il ridondante atto introduttivo del processo) i seguenti motivi di impugnazione del ridetto avviso di accertamento:

1. difetto di motivazione della pretesa comunale per la parte in fatto. violazione dell'art. 7, l. 212/2000 (statuto del contribuente), nonché dell'art. 3, l. 241/1990 e dell'art. 1, comma 161, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, in combinato disposto con gli artt. 24, secondo co. e 97, primo co., cost.
2. violazione del diritto al contraddittorio preventivo, previsto non solo nella normativa unionale (art. 41 cedu) richiamata dall'art. 1, l. 241/1990, ma anche nella normativa interna al comune di Portogruaro. ancor più evidente alla luce della mutatio in peius della condotta del comune che mai prima aveva dubitato dell'esenzione IMU nei confronti della contribuente.

3. illegittimità dell'avviso di accertamento ove assimila la "IPAB", ex se non commerciale, ad una "società" ai fini della esenzione IMU. Erroneità del requisito soggettivo. violazione dell'art. 7, primo co., lett. i) del d. lgs. 504/1992 in combinato disposto con l'art. 73, primo comma, lett. c) del TUIR.

4. erronea definizione del concetto di "attività non economica": la decisione 2013/284/UE richiede che le attività siano: a) "prive di scopo di lucro"; b) "non si pongano in concorrenza con altri operatori del mercato"; c) siano "espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà" (non già siano "gratuite" o con "corrispettivo simbolico"). violazione dell'art. 7, primo comma, lett. i), d.lgs. 504/1992, come mod. dall'art. 91 bis, comma 1, D.L. n. 1/2012, in combinato disposto con l'art. 1, lett. p), D.M. n. 200/2012.

5. esistenza in concreto del "requisito oggettivo", quanto alle "modalità non commerciali", previsto per le attività assistenziali e sanitarie "accreditate" e convenzionate, ex art. 4, secondo comma, lett. a) del D.M. n. 200/2012 (in base alla "decisione 2013/284/ue del 19/12/2012") che richiede in alternativa: "un servizio a titolo gratuito" o una "partecipazione alla spesa per la copertura del servizio universale" (non già un "corrispettivo simbolico").

6. in via subordinata: si eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 7, primo co., lett. i) del D.LGS. 504/1997, come modif. dall'art. 91 bis cit. con gli articoli 2, 3, comma 2 e 38 cost. nel caso in cui "le rette applicate" non siano considerate una "compartecipazione alla copertura del servizio universale".

Sulla scorta di questi argomenti, la ricorrente ha chiesto, in via principale: annullare l'avviso di accertamento, siccome illegittimo, per i motivi (pregiudiziali e di merito) sopra esposti, condannando al rimborso di quanto eventualmente pagato dalla contribuente, oltre agli interessi come per legge; in subordine, sollevare eccezione di illegittimità costituzionale come sopra illustrato; in ulteriore subordine e salvo gravame, annullare sanzioni e interessi.

Si è costituita l'Amministrazione comunale resistente che ha contestato i motivi di impugnazione formulati ex adverso e ne ha chiesto il rigetto.

La controversia è stata trattata in pubblica udienza all'udienza del 20 giugno 2024, udienza alla quale la Corte ha deliberato contestualmente, ritirandosi in camera di consiglio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è infondato e deve essere respinto.

1) Quanto al primo motivo, con cui la ricorrente lamenta "difetto di motivazione quanto ai presupposti di fatto", giacché dalla motivazione in esame non emergerebbe quali siano i "presupposti di fatto" secondo cui mancherebbe, nel caso concreto, l'asserito "requisito oggettivo" per riconoscere l'esenzione, si tratta di argomento non condivisibile.

La ricorrente -infatti- già dal preliminare primo motivo di impugnazione contesta nel merito i ritenuti presupposti per il difetto dell'esenzione dall'imposta (per le ragioni che sono descritte nel provvedimento impositivo), ciò che dimostra già da sé che il ridetto provvedimento esplica doviziosamente le ragioni per le quali l'Amministrazione precedente ha formulato la propria pretesa.

Ed anzi, ben si può dire che dette ragioni siano esuberanti rispetto al minimo motivazionale dovuto per la specie di causa, non essendovi ragione (per quanto emerge dagli atti di causa) per supporre che l'Amministrazione avesse il dovere di formulare argomento alcuno a riguardo del difetto dei presupposti (di fatto o di diritto) per il godimento della qui vantata esenzione, in difetto di una richiesta formulata dalla parte

ricorrente finalizzata ad ottenerne l'applicazione.

Senza anticipare l'argomento che verrà in seguito più diffusamente trattato, basti qui dire che ai fini dell'adozione di un provvedimento di accertamento concernente la vicenda di un tributo semplicemente omesso (siccome risulta nella specie di causa, in difetto di qualsivoglia prova contraria), è onere dell'Amministrazione procedente di fornire al destinatario dell'avviso tutte le informazioni necessarie per individuare e quantificare la pretesa tributaria in tutti i suoi elementi (presupposti di fatto e ragioni di diritto).

Orbene, non vi è dubbio che nella specie di causa queste informazioni siano state tutte debitamente fornite, sussistendo nella motivazione dell'avviso di accertamento (come ha dettagliato la parte resistente) "i necessari richiami alla normativa di riferimento del tributo, a quella riguardante l'attività accertativa degli enti locali, ai regolamenti ed alla delibera comunale di determinazione delle aliquote per l'anno di riferimento; l'indicazione del tipo di violazione rilevata (in questo caso l'omesso/parziale versamento; i dati relativi agli immobili tassati, al fine di identificarli univocamente, con l'indicazione dell'aliquota o tariffa applicata e dell'imposta dovuta per ogni unità; gli importi e la data dei versamenti eseguiti, l'imposta totale dovuta, la differenza da recuperare nonché il dettaglio del calcolo e della misura degli interessi e della sanzione; le informazioni complementari richieste dalla legge - articolo 1, comma 162, della Legge n. 296/2006). Infine, ma non da ultimo per importanza, l'intimazione ad adempiere e le altre avvertenze o informazioni richieste dall'articolo 1, comma 792, lettera a), della Legge n. 160/2019".

Né può dirsi che via sia obbligo motivazionale alcuno a carico dell'Amministrazione procedente (in assenza di una espressa ed anticipata istanza sul punto) in ordine alla determinazione di non fare applicazione di norme agevolative/esonerative, come conferma il ribadito orientamento di legittimità (tra le molte: Cass. 24 gennaio 2018, n. 1694, Cass. 8 novembre 2017, n. 26431; Cass. 11 giugno 2010, n. 14094; Cass. Ordinanza n. 8548/2019): "l'onere di motivare gli avvisi di accertamento in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che li hanno determinati, non comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poiché è onere del Contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta".

La circostanza -quindi- che l'Amministrazione abbia ritenuto di diffondersi nella motivazione del provvedimento anche a riguardo dell'insussistenza dei presupposti per dare luogo al riconoscimento di eventualmente pretese ragioni di esenzione dall'imposta non costituisce ragione per gravare l'Amministrazione di un maggior onere di motivazione rispetto a quello normativamente previsto a riguardo del tributo puramente e semplicemente "omesso".

Non vi è dubbio quindi sul fatto che il motivo di impugnazione sia totalmente infondato ed anche -francamente- pretestuoso, atteso il ridondante contenuto dell'atto di impugnazione, dal quale si evince che la parte ricorrente ha avuto modo di apprezzare ogni elemento dei presupposti fattuali e giuridici che sottostanno alla pretesa avversaria.

2) Tanto premesso nel paragrafo che precede, va poi riconosciuta efficacia -dirimente ed assorbente di ogni altro esame- all'obiezione che parte resistente ha formulato con valenza preliminare nell'atto di controdeduzioni, a sostegno dell'irrelevanza dei motivi di impugnazione avversari, sulla premessa dell'omessa presentazione da parte della ricorrente della dichiarazione di cui all'art. 91-bis del D.L. 24/01/2012 n. 1, a mente del quale "...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...."

Sul punto, basterà trascrivere di eseguito gli argomenti formulati in Cass. 37385/2022 in fattispecie analoga alla presente: "per quanto riguarda gli adempimenti relativi agli obblighi dichiarativi IMU degli enti non

commerciali, si deve fare riferimento all'art. 91-bis, comma 3, del DL 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 il quale prevede che...." (segue il testo della norma dianzi trascritta).

Infatti, il D.M. 19 novembre 2012, n. 200, di attuazione del citato comma 3 dell'art. 91-bis, all'art. 6 stabilisce che "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" (v. al riguardo anche Risoluzione, 11/01/2013, n. 1/DF del Ministero dell'economia e delle finanze);

Ed ancora, nell'art. 5 del DM 26 giugno 2014 (Approvazione del modello di dichiarazione dell'IMU e della TASI per gli enti non commerciali, con le relative istruzioni) si dice che "2. La dichiarazione relativa agli anni 2012 e 2013 deve essere presentata entro il 30 settembre 2014" (termine differito al 30 novembre 2014 ai sensi dell'art. 1, comma 1, del DM 23 settembre 2014).

D'altronde, va aggiunto che, come specificato nel decreto n. 200 del 2012 del Ministero delle Finanze, 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 d.l. n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione.

Né la circostanza che la norma preveda che "la dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni" può avere minima rilevanza ai fini della soluzione della presente lite, perché la disposizione in parola si riferisce (all'evidenza) al periodo "a regime" e cioè a quello successivo alla prima dichiarazione da effettuarsi per gli anni 2012 e 2013, onde non onerare il contribuente di inutili attività ripetitive, in assenza di trasformazioni relative al rapporto tributario che siano sopravvenute rispetto alla situazione esistente al momento del venire in essere del primigenio onere dichiarativo.

In definitiva, almeno per il periodo iniziale (anni 2012 e 2013) sarebbe stata necessaria una specifica indicazione, da parte dell'ente contribuente, nella apposita dichiarazione, della individuazione degli immobili ritenuti esenti e delle ragioni della supposta esenzione, indicazione nel caso di specie assente, atteso che la ricorrente non ha allegato di averla fatta, pretendendo "originariamente" l'esenzione per l'intero compendio immobiliare.

Dalla lettura delle disposizioni normative sopra indicate emerge -invece- che tale condizione è necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto, sottoposto ad obbligo dichiarativo. Si tratta di un preciso e specifico onere formale, espressamente previsto a pena di decadenza, che non può essere sostituito da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il Comune fosse a conoscenza aliunde dei fatti che comportano l'esenzione dal pagamento dell'imposta.

Infatti, secondo il costante indirizzo giurisprudenziale (Cass. nr 15407/2017 n. 4333/2016 2925/2013, 5933/2013) le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 preleggi sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati.

Il principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è del resto un principio generale del diritto tributario, come pure lo è quello secondo cui le norme di esenzione, in quanto norme che fanno eccezione rispetto a principi generali, non sono applicabili in via analogica (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 5190 del 2022).

Non è quindi praticabile alcuna operazione ermeneutica volta a reputare non doveroso lo specifico e formale

onere del contribuente di comunicare all'Ente impositore gli estremi degli immobili oggetto di beneficio fiscale.

Altrimenti graverebbe sull'ente comunale una sorta di inversione dell'onere probatorio, consistente nel dare prova dell'insussistenza dei presupposti per l'esenzione (circostanze che non possono essergli note, in assenza di una "discovering" preventivamente effettuata dalla parte contribuente a riguardo delle ragioni della postulata esenzione), che è evidentemente in contrasto con il principio della "vicinanza" a riguardo dell'incombenza dell'onere stesso.

L'omessa presentazione della dichiarazione -in via preventiva- comporta quindi la non spettanza del beneficio per i periodi di imposta in precedenza ai quali la dichiarazione risulti omessa.

Nè può condividersi la prospettazione difensiva della ricorrente, secondo cui sarebbe superfluo ogni adempimento formale in considerazione della circostanza che il Comune fosse a conoscenza della (ritenuta da parte della contribuente) destinazione degli immobili all'attività di cui si è detto (tanto da averne fatto oggetto della motivazione del provvedimento impositivo qui impugnato) giacché è principio incontrovertito quello secondo cui "l'esenzione prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo, costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), cui il citato art. 7

rinvia). La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale" (Cass. n. 4502 del 2012).

Ed inoltre quello secondo cui: "La sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale" (Cass. n. 5485 del 2008; sull'onere della prova gravante sul contribuente v. anche Cass. n. 27165 del 2011).

D'altronde, anche di recente Cass. n.6095/2024 ha confermato che "resta quindi fermo che, pur mantenendo l'ente impositore veste di attore in senso sostanziale, è onere del contribuente fornire la prova in giudizio dei presupposti dell'esenzione invocata, ponendosi quest'ultima quale fatto impeditivo della pretesa di prelievo e, in definitiva, quale causa di inoperatività dell'obbligo di generale contribuzione ex art.53 Cost."

Insomma, poiché la prova della sussistenza del requisito oggettivo e di quello soggettivo spetta al soggetto che pretende l'applicazione dell'esenzione, non vi è dubbio che (indipendentemente dal fatto che l'Amministrazione possa supporre che il mancato pagamento dell'imposta sia da addebitarsi alla contribuente ritenuta sussistenza del diritto all'esenzione) il contribuente è comunque onerato di formulare specifica istanza da cui risultino le ragioni di supposta sussistenza dei due requisiti in parola, onde consentire all'Amministrazione di consapevolmente determinarsi in proposito.

Poiché quindi dalla lettura delle disposizioni normative sopra indicate emerge che condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto, è l'effettivo esercizio dell'obbligo dichiarativo, l'omessa presentazione (nella specie di causa) della dichiarazione -in via preventiva- comporta la non spettanza del beneficio per il periodo di imposta in precedenza al quale la dichiarazione risulti omessa.

In definitiva, il ricorso deve essere disatteso ed il provvedimento impositivo convalidato.

L'evoluzione normativa e giurisprudenziale esaminata in precedenza (a fronte della antecedentemente preconstituita ragione di esenzione da parte della contribuente) giustifica l'applicazione del criterio della integrale compensazione ai fini della regolazione delle spese di lite.

P.Q.M.

LA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI VENEZIA COSI' PROVVEDE:

- rigetta il ricorso;
- compensa integralmente tra le parti le spese di questo grado di lite.

Venezia, 20 giugno 2024

Il presidente estensore

DOTT. GIUSEPPE CARACCIOLO