

**SENTENZA N. 25508 DEL 18/12/2015**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Antonio MERONE Presidente

Dott. Domenico CHINDEMI Consigliere

Dott. Raffaele BOTTA Cons. Rel.

Dott. Marina MELONI Consigliere

Dott. Giacomo Maria STALLA Consigliere

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

XXXX, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via Sicilia 66, presso gli avv.ti prof. Augusto Fantozzi, Andrea Aliberti e Ernesto Maria Ruffini che la rappresentano e difendono, giusta delega in calce al ricorso;

- ricorrente-

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 Udienza 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**

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

Xxxxxxxx e concesso in comodato d'uso gratuito alla FondazioneYyyyyyyy 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 "utilizzazione diretta 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.

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 Presidente  
Dott. Antonio Merone

Depositato in Cancelleria

Il 18 dicembre 2015