



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del LAZIO Sezione 16, riunita in udienza il 20/10/2025 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

LUNERTI FRANCO, Presidente

CAPUTI GAETANO, Relatore

PIERONI MARCO, Giudice

in data 20/10/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3090/2024 depositato il 21/06/2024

proposto da

Comune di Roma - Via Ostiense, 131/I 00154 Roma RM

elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

resistente1 P.IVA_1

elettivamente domiciliato presso Vindirizzo1 110 00192 Roma RM

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 14339/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado ROMA sez. 29 e pubblicata il 05/12/2023

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 6404 TASI 2017

a seguito di discussione in camera di consiglio e visto il dispositivo n. 2971/2025 depositato il 21/10/2025

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: accoglimento dell'appello e la riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese del giudizio.

Resistente/Appellato: (Nessuno si è costituito in grado di appello per la parte appellata.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto depositato alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, il resistente¹ resistente), in persona del legale rappresentante

pro tempore, ricorreva avverso l'avviso di accertamento a fini TASI 2017 in virtù del quale il Comune di Roma richiedeva il pagamento di quanto compiutamente indicato in atti per il compendio immobiliare pure identificato. L'ente ricorrente eccepiva il vizio della notifica dell'avviso di accertamento, la infondatezza della richiesta, quanto al mancato riconoscimento dell'invocata esenzione per attività non commerciali.

L'amministrazione comunale di Roma Capitale si costituiva in primo grado e contestava l'avverso ricorso, chiedendone il rigetto.

Con sentenza depositata in data 5.12.2023, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma accoglieva il ricorso, con compensazione delle spese di giudizio.

Con atto depositato innanzi a questa Corte di giustizia tributaria di secondo grado è stato presentato appello da parte dell'ente creditore, lamentando violazione dell'onere probatorio posto in capo alla parte in tal senso onerata, evidenziando come in concreto non sarebbe stata dimostrata l'effettiva attività di culto idonea a fondare la reclamata esenzione. Ha concluso per l'accoglimento dell'appello e la riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese del giudizio.

Nessuno si è costituito in grado di appello per la parte appellata.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è fondato e va accolto.

Con l'impugnazione della decisione della Commissione tributaria provinciale di Roma depositata in data 5.12.2023 l'ente resistente (di seguito anche soltanto

"Monastero"), in persona del legale rappresentante pro tempore, si doleva dell'accertamento ai fini TASI per l'anno 2017 ritenendolo infondato e illegittimo. A fronte della sentenza di primo grado di accoglimento del ricorso, l'amministrazione di Roma Capitale ha presentato appello lamentando il mancato assolvimento dell'onere probatorio da ritenersi posto in capo alla parte contribuente e la mancanza, in ogni caso, dei requisiti occorrenti per la fruizione della esenzione reclamata dalla parte.

Preliminarmente, ai fini della definizione dell'ordine delle questioni da esaminare, va precisato che la decisione è assunta tenendo conto dell'ormai consolidato "principio della ragione più liquida", corollario del principio di economia processuale (cfr. Cons. Stato, Ad. pl., 5 gennaio 2015 n. 5 nonché Cass., Sez. un., 12 dicembre 2014 n. 26242), che consente dare priorità nell'esame delle questioni, indipendentemente dall'ordine sequenziale proposto dalle parti, a quelle logicamente pregiudiziali, condizionanti, o prioritarie, in modo che in ogni caso le questioni vagliate esauriscano la vicenda sottoposta a questo organo giudicante, essendo toccati tutti gli aspetti rilevanti a norma dell'art. 112 c.p.c., in aderenza al principio sostanziale di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato (come chiarito dalla giurisprudenza costante, tra le tante, per le affermazioni più risalenti, Cass. civ., Sez. II, 22 marzo 1995 n. 3260 e, per quelle più recenti, Cass. civ., Sez. V, 16 maggio 2012 n. 7663 e per il Consiglio di Stato, Sez. VI, 18 luglio 2016 n. 3176), con la conseguenza che (Consiglio di Stato sez. VI, 31.8.2021, n.6119) gli argomenti di doglianza non espressamente esaminati sono ritenuti dal Collegio non rilevanti ai fini della decisione e comunque inidonei a supportare una conclusione di tipo diverso.

In questo senso, assume priorità logica l'esame della contestazione avverso la decisione di primo grado nella parte in cui ad avviso dell'appellante non sarebbe stata garantita fedele attuazione al criterio per cui l'onere della prova relativa alla circostanza sostanziale dedotta spettava alla parte contribuente, senza che la medesima abbia effettivamente assolto a tale incombenza.

Va rammentato che la doglianza in forza della quale è stato radicato il presente procedimento origina dal rilievo per cui nel caso di specie l'unità immobiliare in oggetto possiederebbe i requisiti per fruire della esenzione normativamente prevista per gli edifici di culto.

Richiamandosi sul punto la giurisprudenza formatasi anche sotto la vigenza della disciplina ICI (sul punto equivalente a quanto rilevante a fini TASI), come riconosciuto in giurisprudenza secondo un orientamento ormai consolidato della Corte di Cassazione (per tutte, Cass. 20516/2016), il riconoscimento del diritto all'esenzione prevista dal decreto legislativo n. 504 del 1992, articolo 7, comma 1, lettera i), può dirsi condizionato alla verifica di due requisiti che debbono necessariamente coesistere:

- un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento delle attività previste come esenti dalla norma da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 87, comma primo, lettera c), cui il citato articolo 7 rinvia);

- un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile delle predette attività, il cui accertamento deve essere operato in concreto, verificando rigorosamente (e seguendo ove occorra le indicazioni della circolare ministeriale n. 2/DF del 2009) che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (in giurisprudenza, tra le altre, Cass. n. 14226 del 2015; 13970 del 2016).

Nel caso di specie deve rilevarsi che non è in dubbio, ed anzi costituisce circostanza pacifica, quella secondo la quale ricorrono i requisiti soggettivi per la fruizione della suddetta esenzione. L'ente religioso coinvolto nel presente procedimento, infatti, è senza dubbio un ente non commerciale, ai sensi della disciplina del TUIR. Quanto al requisito oggettivo, per godere dell'esenzione disposta ai sensi dell'art. 7, lett. i), d.lgs. n. 504/92, come ribadito e precisato dalla normativa successiva (art. 39 d.l. 4.7.2006, n. 223, convertito in legge n. 248 del 4.8.2006) occorre che l'attività esercitata nell'immobile non abbia esclusivamente natura commerciale. Pertanto, la questione si sposta su un piano pratico e di adeguata dimostrazione probatoria.

Stante tale esigenza di dimostrazione, occorre rilevare che la tesi della parte contribuente, come rilevato dall'appellante, si rivela priva dei requisiti necessari per reputare assolto l'onere probatorio sulla medesima parte contribuente gravante. Infatti, la parte contribuente non ha fornito già in primo grado quei requisiti probatori volti a confortare l'assunto (necessario ai fini del riconoscimento dell'esenzione in parola) circa l'utilizzo della struttura immobiliare in via esclusiva per finalità non commerciali. Né è stata fornita dimostrazione alcuna di un utilizzo immediato e diretto per le predette finalità non commerciali, come invece richiesto nell'ottica della più genuina interpretazione della disciplina citata.

In questo contesto deve rilevarsi come, per potere fruire del descritto regime di esenzione, occorre che l'unità immobiliare sia destinata esclusivamente ad attività diversa da quella commerciale, come sopra rilevato.

Infatti, come chiarito in giurisprudenza, in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 è limitata all'ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nell'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, e pertanto non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolga attività diversa, non rilevando in contrario né la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività, né il principio della libertà di svolgimento di attività commerciale da parte di un ente ecclesiastico - fondato, oltre che sull'art. 16, lett. a), della legge n. 222 del 1985, anche sulla legge 25 marzo 1985, n. 121 in tema di revisione del concordato -, né la successiva evoluzione normativa, in quanto l'art. 7, comma 2-bis, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203 (aggiunto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248, poi modificato dal comma 133 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 ed infine sostituito dall'art. 39, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248) nell'estendere l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), sopra citato alle attività ivi indicate "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse" (versione originaria) e poi a quelle "che non abbiano esclusivamente natura commerciale" (versione vigente), ha carattere innovativo e non interpretativo.

Peraltro, nessun rilievo può assumere ai fini di specie una pretesa valutazione quantitativa dell'entità delle attività commerciali all'interno dell'unità immobiliare rispetto al complesso delle attività riferibili all'ente interessato. Infatti, non deve essere male intesa la previsione di cui all'art. 111-bis del d.P.R. 22 dicembre

1986, n. 917, (aggiunto dall'art. 6 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460), che, nel prevedere (comma 1) la perdita della qualifica di ente non commerciale per gli enti che esercitino prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta ad esclusione (comma 4) di quelli ecclesiastici, riflette i suoi effetti unicamente sulla qualità del soggetto utilizzatore dell'immobile, ma non sul requisito oggettivo dell'attività nello stesso esercitata (Cass. Sez. V, n. 24500 del 20.11.2009 (ud. del 30-09-2009)).

In punto di fatto, nel caso di specie si assiste alla mera indicazione di una destinazione dell'unità immobiliare a domicilio per ecclesiastici, che, però, di per sé assunta e in mancanza di ulteriori puntuali elementi circostanziali non pare assolvere pienamente all'onere probatorio richiesto.

In merito, inoltre, vale la pena richiamare la coerente giurisprudenza in argomento: "L'esenzione prevista dal decreto legislativo 30 dicembre 1992 numero 504 articolo 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 requisito soggettivo, costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte dell'ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. 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). La prova puntuale del suddetto requisito oggettivo, pertanto, spetta alla parte contribuente e deve considerarsi superata da contrastanti emergenze in fatto tutte le volte i cui dal complesso degli elementi dedotti nel giudizio emerga una gestione dell'attività condotta nell'immobile da ricondurre ai connotati di un'attività commerciale, come sopra rammentato, ovvero tutte le volte in cui all'interno della struttura emerga un uso promiscuo tra una destinazione a finalità esclusivamente religiose o di culto, in assenza di utilizzo a fini commerciali o con modalità di utilizzo propri di un'attività commerciale, ed un utilizzo invece improntato ai suddetti caratteri.

Le censure sollevate da parte appellante sui profili evidenziati, pertanto, sono fondate quanto alla invocata mancata corretta applicazione del criterio di assolvimento dell'onere probatorio dalla parte in tal senso tenuta. In tal senso, anche gli interventi di modifica normativa di cui alla legge n. 130 del 2022, per la parte in cui ha introdotto il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, non costituiscono innovazione sostanziale con radicale mutamento del criterio di riparto dell'onere probatorio. Come chiarito in giurisprudenza, infatti, L'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546 del 1992, modificato dalla legge n. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso rispetto ai principi in tema di presunzioni, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 9.7.2024, n. 18764). In questo senso, pertanto, la L. n. 130 del 2022, con l'introduzione del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, stabilisce che l'amministrazione finanziaria deve provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e il giudice deve basare la propria decisione sugli elementi di prova emergenti nel giudizio. Tuttavia, il contribuente conserva l'onere di dimostrare la fondatezza delle proprie tesi (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 7.8.2024, n. 22320).

In particolare, allorché venga invocata l'applicazione di esenzioni tributarie, come plasticamente nel caso di specie, è onere del contribuente dedurre e provare la ricorrenza dei presupposti per l'esenzione, incluso lo svolgimento esclusivo e con modalità non commerciali delle attività descritte ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. d) e i). ciò comporta che, in tema di IMU, l'esenzione per gli immobili posseduti da enti non commerciali richiede che sia dimostrato in concreto lo svolgimento esclusivo di attività con modalità non commerciali. Questo onere probatorio grava sul contribuente, il quale deve fornire prove pertinenti e sufficienti per dimostrare la sussistenza dei requisiti necessari per beneficiare dell'esenzione (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 22.7.2024, n. 20247; Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 22.7.2024, n. 20241). Per questi motivi, allora, la sentenza impugnata va riformata, con accoglimento dell'appello nei termini e per le ragioni sopra specificati, restando assorbita ogni altra questione.

Attesa la particolare complessità della questione specifica, le spese del giudizio vanno integralmente compensate tra le parti.

accoglie l'appello del comune. spese compensate