



# diritto & religioni

**Semestrale**  
**Anno XVI - n. 1-2021**  
**gennaio-giugno**

ISSN 1970-5301

**31**



**LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE**

**Diritto e Religioni**  
Semestrale  
Anno XVI – n. 1-2021  
Gruppo Periodici Pellegrini

*Direttore responsabile*  
Walter Pellegrini

*Direttore fondatore*  
Mario Tedeschi †

*Direttore*  
Maria d'Arienzo

*Comitato scientifico*

F. Aznar Gil, A. Albisetti, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, R. Coppola, G. Dalla Torre del Tempio di Sanguinetto †, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, A. Fuccillo, M. Jasonni †, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, G.B. Varnier, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

*Struttura della rivista:*

Parte I

SEZIONI

*Antropologia culturale*

*Diritto canonico*

*Diritti confessionali*

*Diritto ecclesiastico*

*Diritto vaticano*

*Sociologia delle religioni e teologia*

*Storia delle istituzioni religiose*

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci

A. Bettetini, G. Lo Castro

L. Caprara, V. Fronzoni

A. Vincenzo

M. Jasonni †

G.B. Varnier

V. Marano

M. Pascali

R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

*Giurisprudenza e legislazione amministrativa*

*Giurisprudenza e legislazione canonica e vaticana*

*Giurisprudenza e legislazione civile*

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale  
e comunitaria*

*Giurisprudenza e legislazione internazionale*

*Giurisprudenza e legislazione penale*

*Giurisprudenza e legislazione tributaria*

RESPONSABILI

G. Bianco, R. Rolli,

F. Balsamo, C. Gagliardi

M. Carni, M. Ferrante, P. Stefani

L. Barbieri, Raffaele Santoro,

Roberta Santoro

G. Chiara, C.M. Pettinato, I. Spadaro

S. Testa Bappenheim

V. Maiello

A. Guarino, F. Vecchi

Parte III

SETTORI

*Lettere, recensioni, schede,  
segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

M. d'Arienzo

AREA DIGITALE

F. Balsamo, A. Borghi, C. Gagliardi

### *Comitato dei referees*

Prof. Angelo Abignente – Prof. Andrea Bettetini – Prof.ssa Geraldina Boni – Prof. Salvatore Bordonali – Prof. Mario Caterini – Prof. Antonio Giuseppe Maria Chizzoniti – Prof. Orazio Condorelli – Prof. Pierluigi Consorti – Prof. Raffaele Coppola – Prof. Giuseppe D’Angelo – Prof. Carlo De Angelo – Prof. Pasquale De Sena – Prof. Saverio Di Bella – Prof. Francesco Di Donato – Prof. Olivier Echappè – Prof. Nicola Fiorita – Prof. Antonio Fuccillo – Prof.ssa Chiara Ghedini – Prof. Federico Aznar Gil – Prof. Ivàn Ibàn – Prof. Pietro Lo Iacono – Prof. Carlo Longobardo – Prof. Dario Luongo – Prof. Ferdinando Menga – Prof.ssa Chiara Minelli – Prof. Agustin Motilla – Prof. Vincenzo Pacillo – Prof. Salvatore Prisco – Prof. Federico Maria Putaturo Donati – Prof. Francesco Rossi – Prof.ssa Annamaria Salomone – Prof. Pier Francesco Savona – Prof. Lorenzo Sinisi – Prof. Patrick Valdrini – Prof. Gian Battista Varnier – Prof.ssa Carmela Ventrella – Prof. Marco Ventura – Prof.ssa Ilaria Zuanazzi.

### *Direzione e Amministrazione:*

Luigi Pellegrini Editore

Via Camposano, 41 (ex via De Rada) Cosenza – 87100

Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672

E-mail: [info@pellegrinieditore.it](mailto:info@pellegrinieditore.it)

Sito web: [www.pellegrinieditore.it](http://www.pellegrinieditore.it)

Indirizzo web rivista: <https://www.pellegrinieditore.it/diritto-e-religioni/>

### *Direzione scientifica e redazione*

I Cattedra di Diritto ecclesiastico Dipartimento di Giurisprudenza

Università degli Studi di Napoli Federico II

Via Porta di Massa, 32 Napoli – 80134

Tel. 338-4950831

E-mail: [dirittoereligioni@libero.it](mailto:dirittoereligioni@libero.it)

Sito web: <https://dirittoereligioni-it.webnode.it/>

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

Iscrizione R.O.C. N. 316 del 29/08/01

ISSN 1970-5301

### *Classificazione Anvur:*

La rivista è collocata in fascia “A” nei settori di riferimento dell’area 12 – Riviste scientifiche.

## Presentazione

In questo numero della Rivista, nell'ambito della rassegna di giurisprudenza tributaria, campeggiano due pronunzie, l'una della Commissione tributaria per l'Abruzzo e l'altra della Corte di Cassazione, che affrontano la spinosa e dibattuta problematica della portata normativa da attribuirsi all'art. 149 del Testo unico per le imposte sui redditi, il d.p.r. n. 917 del 1986.

Come è noto, il citato art. 149 stabilisce i criteri in base ai quali un ente non commerciale perde tale qualifica ai fini fiscali. In particolare, al primo comma la perdita della qualifica di non commercialità è collegata all'esercizio prevalente di attività commerciali per un intero periodo d'imposta. Al secondo comma si individuano i parametri da cui desumere la prevalenza delle attività commerciali.

L'ultimo comma del menzionato art. 149 statuisce che *“le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche”*.

Con riferimento agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, le due sentenze in esame optano entrambe per una interpretazione molto riduttiva di questa deroga alla disciplina generale stabilita dall'art. 149 per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Infatti, la giurisprudenza riportata intende la deroga in questione come riferita al limite temporale di un *“intero periodo d'imposta con esercizio prevalente di attività commerciale”*.

La conseguenza di questa operazione ermeneutica sarebbe quella che, per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, la perdita della qualifica di ente non commerciale non potrebbe derivare dalla *“sforamento”* delle attività commerciali in un solo periodo d'imposta. Si tratta, come è evidente di una palese *“forzatura”* del dato normativo testuale, che appare, agli occhi degli organi giudicanti, imposta dalla necessità di evitare la conclusione opposta, non meno sorprendente, per la quale gli enti ecclesiastici non potrebbero mai perdere la qualifica di ente non commerciale.

Invero, la *ratio* dell'ultimo comma dell'art. 149 non sembra supportare né l'una né l'altra conclusione. Invero, la citata disposizione appare come espressione della consapevolezza, da parte del legislatore, che il riconoscimento civile degli enti ecclesiastici non si basa su un giudizio di prevalenza delle attività esercitate, ma sulla natura *“costitutiva ed essenziale”* delle attività di religione o di culto, così come sancito per gli enti della Chiesa cattolica dall'art. 2 della legge n. 222 del 1985.

Cosicché, la eventuale perdita della qualifica non commerciale, per l'ente

ecclesiastico civilmente riconosciuto, non discende da un giudizio di prevalenza tra attività commerciali e attività con fine di religione o di culto, bensì dal venir meno del carattere “costitutivo ed essenziale” di queste ultime.

Nella rassegna segue una pronuncia della Cassazione, che si occupa delle condizioni, affinché gli enti ecclesiastici possano fruire dell'esenzione dall'imposta di successione sui beni ricevuti.

La parte più interessante della sentenza risiede nella sottolineatura che, per un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, il perseguimento del fine di religione o di culto in via esclusiva, una delle condizioni per il godimento dell'agevolazione, non rappresenta un dato certo, dal momento che l'ente ecclesiastico potrebbe svolgere anche attività diverse.

Segue una massima della Commissione tributaria regionale per la Campania, la quale rimarca come, ai fini dell'esenzione dall'Imu, ricada totalmente a carico dell'ente non commerciale l'onere di fornire la prova dell'utilizzazione esclusiva in concreto dell'immobile per il perseguimento delle finalità istituzionali: una statuizione che, in via di principio, appare ineccepibile, ma che, nei fatti, soffre qualche criticità derivante dalla struttura fondamentalmente documentale del processo tributario.

La rassegna si chiude con una peculiare decisione della Cassazione, che nega al Pontificio Istituto Biblico l'esenzione dal pagamento della TARI. Seguendo un orientamento già espresso in precedenza, il supremo organo di nomofilachia ritiene che la norma di esenzione tributaria, di cui all'art. 16 del Trattato, rivesta natura programmatica, e, pertanto, per essere operativa, necessiti di specifiche disposizioni di attuazione, che, nel caso specifico, non esistono con riferimento alla TARI.

## **Commissione tributaria regionale per l’Abruzzo, Sez. VI, sentenza 18 marzo 2021, n. 204**

**Ires – Enti ecclesiastici – Qualifica di ente non commerciale ai fini fiscali -Svolgimento prevalente di attività commerciale – Perdita della qualifica di ente non commerciale.**

*La Commissione Europea, chiamata a pronunciarsi sulla sussistenza o meno di una ipotesi di “aiuti di Stato”, in presenza dell’art. 149 comma 4 del d.p.r. 917/1986, con decisione del 19 dicembre 2012, ha precisato, al paragrafo 152, che “per quanto riguarda gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, la circolare dell’agenzia delle entrate n. 124/E del 12 maggio 1998, ha chiarito che gli enti ecclesiastici possono beneficiare del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali soltanto se non hanno per oggetto principale l’esercizio di attività commerciali. In ogni caso, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti devono conservare la prevalenza dell’attività istituzionale di ispirazione eminentemente idealistica”; “pertanto, l’articolo 149, quarto comma, del Tuir si limita a escludere l’applicazione di particolari parametri temporali e di commercialità di quell’articolo 149, primo e secondo comma, agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche, ma non esclude che tali enti possono perdere la qualifica di enti non commerciali”. Al paragrafo 158 nella Decisione si è aggiunto che “in realtà, tanto gli enti ecclesiastici quanto le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche”.*

## **Corte di Cassazione, Sez. V, sentenza 14 gennaio 2021, n. 526**

**Ires – Enti ecclesiastici – Svolgimento prevalente di attività commerciale in un solo periodo d'imposta – Qualifica di ente non commerciale – Non viene meno.**

*L'ente ecclesiastico non può perdere la qualifica di ente non commerciale ai fini Ires, se la prevalenza di attività commerciali si verifica in un solo periodo d'imposta.*

### *Svolgimento del processo*

1. La Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Messina, rigettava l'appello proposto dall'Istituto delle A.R. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Messina che aveva accolto solo parzialmente il ricorso dell'Istituto contribuente contro l'avviso di accertamento emesso dalla Agenzia delle entrate nei suoi confronti, per l'anno, 2004, ai fini Ires e Irap, senza alcun accertamento per gli anni 2001, 2002, 2003 e 2005, con cui era stato rettificato il reddito imponibile ai fini Ires da euro 304.054,00 ad euro 1.385.843,00 ed ai fini Irap da euro 1.644.640,00 ad euro 4.439.971,00. In particolare, il giudice di prime cure aveva negato che sussistessero le plusvalenze per alienazioni di immobili, aveva escluso la natura di ente ecclesiastico ed aveva ritenuto la natura di ente non commerciale, considerando violato però l'art. 144, secondo comma, d.p.r. 917/1986, che prevedeva l'obbligo della contabilità separata per l'attività commerciale. Il giudice di appello condivideva la sentenza di prime cure, anche in relazione alla assenza di una separata contabilità per l'attività commerciale.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Istituto, depositando successivamente memoria scritta.

3. L'Agenzia delle entrate ha depositato atto di costituzione solo ai fini della eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

### *Motivi della decisione*

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Istituto deduce la “nullità della sentenza: Violazione di legge art. 31 del Concordato tra Stato Italiano e lo Stato Città del Vaticano reso esecutivo in Italia con la legge n. 810 del 27/05/1929, legge 25-3-1985, n. 121, protocollo 7.2; legge 20-5-1985, n. 206 art. 4, 5, 6; dell'art. 117 Costituzione, art. 149.4 Tuir n. 917 del 1986, con riferimento all'art. 360 n. 3 c.p.c.”, in quanto il giudice di appello si è limitato a condividere la decisione del primo giudice che non ha considerato

l'Istituto contribuente come "Ente Ecclesiastico non economico", in base a quanto risultava dallo Statuto. Inoltre, la Commissione regionale ha anche erroneamente affermato che l'Istituto svolgeva attività commerciale in maniera prevalente, in violazione dell'art. 149, comma 4, d.p.r. 917/1986. Infatti, gli enti ecclesiastici non possono perdere la natura di ente non commerciale per il fatto che l'attività commerciale, per "avventura", svolta, risultasse, in un solo anno, prevalente.

Gli enti ecclesiastici sorgono in base al diritto canonico e vengono riconosciuti dallo Stato Italiano, in base al Concordato del 1929 ed alle modifiche di cui alle leggi 121 del 25 marzo 1985 e n. 206 del 20 maggio 1985. Il giudice di appello, condividendo la pronuncia di primo grado, avrebbe fatto perdere all'Istituto la natura di Ente Ecclesiastico, mentre l'attribuzione di tale natura spetta solo all'Autorità ecclesiastica. In realtà, gli enti ecclesiastici non perderebbero mai, ai fini delle imposte dirette, la natura di ente non commerciale. Inoltre, l'ente ecclesiastico non economico, non può essere ritenuto ente commerciale, solo perché nel corso di un anno l'attività commerciale sia stata prevalente.

2. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente deduce la "nullità della sentenza" per "violazione di legge art. 144.2 del Tuir n. 917 del 1986; art. 143.1 e 143.3 lett. b TUIR 917 del 1986; art. 53 Cost, comma 1, art. 97 Cost., comma 1 con riferimento all'art. 360 n. 3 c.p.c.", in quanto il giudice di appello, dopo aver condiviso la decisione di prime cure in ordine al mancato riconoscimento della natura di ente ecclesiastico non economico dell'Istituto contribuente, ha poi affermato che non poteva essere esclusa la natura di "Ente non commerciale", sicché il suo reddito doveva formarsi ai sensi dell'art. 143 del d.p.r. 917/1986, quindi in relazione a tutte le categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, di impresa, per attività commerciale eventualmente esercitata e diversi, con esclusione dei redditi esenti). Tuttavia, l'assenza di una separata contabilità per l'attività commerciale svolta non consentiva di escludere dal reddito i contributi pubblici percepiti pari ad euro 1.921.077.

2.1. I due motivi, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati per le ragioni di cui in motivazione.

2.2. Va subito chiarito che gli enti ecclesiastici sono tali in base alle norme del diritto canonico, quindi, o in virtù di "erectio", con l'espresso conferimento della personalità giuridica di diritto canonico, oppure tramite la "approbatio", concessa dalla autorità ecclesiastica, quindi con l'inserimento dell'associazione nell'ambito della organizzazione ecclesiastica.

2.3. L'art. 31 del Concordato tra Stato e Chiesa Cattolica dell'11.2.1929 ha previsto che gli enti ecclesiastici possano ottenere il "riconoscimento" dello Stato. Infatti, si dispone all'art. 31 che "l'erezione dei nuovi enti ecclesia-



stici od associazioni religiose sarà fatta dall'autorità ecclesiastica secondo le norme del diritto canonico: il loro riconoscimento agli effetti civili sarà fatto delle autorità civili". Allo stesso modo l'art. 32 del Concordato prevede che "i riconoscimenti e le autorizzazioni previste nelle disposizioni del presente Concordato e del Trattato avranno luogo con le norme stabilite dalle leggi civili, che dovranno essere poste in armonia con le disposizioni del Concordato medesimo e del Trattato".

Gli artt. 7 e 17 del r.d. 2 dicembre 1929, n. 2262, nel fissare le modalità necessarie per il riconoscimento agli effetti civili degli istituti ecclesiastici o degli enti di culto, hanno formalmente subordinato il provvedimento statale all'esistenza di un analogo provvedimento preventivamente adottato dall'autorità ecclesiastica nei confronti degli enti da riconoscere.

2.4. Anche la Costituzione tutela gli enti ecclesiastici l'art. 20 dispone che "Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività".

2.5. L'art. 7.2 del Protocollo di cui alla legge 25 marzo 1985, n. 121 (Ratifica ed esecuzione con protocollo addizionale, firmato a Roma il 18 febbraio 1984 che apporta modifiche al Concordato lateranense dell'11 febbraio 1929, tra la Repubblica Italiana e la Santa sede), a conferma della necessità di un "riconoscimento" da parte dello Stato, prevede che "ferma restando la personalità giuridica degli enti ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, la Repubblica italiana, su domanda dell'autorità ecclesiastica o con il suo assenso, continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto. Analogamente si procederà per il riconoscimento gli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi".

Al comma 3 dell'art. 7 della legge 121/1985 si afferma che "agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fini di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fini di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime".

L'art. 8 del d.p.r. 13 febbraio 1987 n. 33 prevede che "l'ente ecclesiastico che svolge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate".

2.6. I medesimi concetti sono espressi dall'art. 4 della legge 20 maggio 1985, n. 206 (Ratifica ed esecuzione del protocollo, firmato a Roma il 15 novembre 1984, che approva le norme per la disciplina della materia degli enti e beni ecclesiastici formulate dalla commissione paritetica istituita dall'articolo 7 n. 6 dell'accordo, con protocollo addizionale, del 18 febbraio 1984 che ha apportato modificazioni al concordato lateranense del 1929 tra lo Stato italiano la Santa sede), che dispone che "gli enti ecclesiastici che hanno la personalità giuridica nell'ordinamento dello Stato assumono la qualifica di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti"; all'articolo 5 si prevede che "gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti devono iscriversi nel registro delle persone giuridiche", mentre all'articolo 6 si aggiunge che "gli enti ecclesiastici già riconosciuti devono richiedere l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche entro due anni dall'entrata in vigore delle presenti norme".

2.7. È pacifico tra le parti che l'Istituto ricorrente avesse già la personalità giuridica di ente ecclesiastico, in quanto era stato "riconosciuto" prima della modifica del Concordato. L'Istituto ha, poi, chiesto l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche e l'iscrizione è avvenuta il 12 giugno 1987.

2.8. Per comprendere appieno la questione è opportuno richiamare l'art. 73, primo comma, lettera c del d.p.r. 917/1986, dedicato ai soggetti passivi per l'imposta sul reddito delle società, ove si prevede che, oltre alle società e agli enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, "sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: ... Gli enti pubblici e privati diversi dalle società, ... che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale...".

L'art. 143, primo comma (reddito complessivo), del d.p.r. 917/1986, dedicato agli "enti non commerciali residenti", e quindi anche agli enti ecclesiastici, dispone che "il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 73 è formato dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

Pertanto, il reddito degli enti non commerciali è computato come quello per le persone fisiche, avendo riguardo alle varie tipologie di reddito, fondiario, di capitale, di impresa e diversi.

Al comma 2 dell'art. 143 si dispone che "il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8", e quindi sommando i redditi

di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Il comma 3, invece, indica i redditi che non possono essere presi in considerazione per il calcolo del reddito complessivo degli enti non commerciali: “non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c del comma 1, dell'art. 73: a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento... di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi”.

Se, dunque, gli enti, compresi quelli commerciali, come pure quelli dilettantistici, sono qualificati come “non commerciali”, non si può tenere conto, ai fini della determinazione del reddito complessivo dei “contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai detti enti”, ai sensi dell'art. 143 comma 3 lettera b d.p.r. 917/1986.

2.9. L'art. 144, poi, indica le modalità di computo del reddito complessivo degli enti non commerciali, ivi compresi, come detto gli enti ecclesiastici riconosciuti dallo Stato, prevedendo che “i redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano”.

L'art. 144, comma secondo, del d.p.r. 917/1986, dispone, poi, per gli enti non commerciali, quindi anche per gli enti ecclesiastici, che esercitano, però, anche attività commerciale, ma non come oggetto principale ed esclusivo della propria specifica attività, che “per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata”.

3. Ovviamente la qualifica di ente non commerciale può essere perduta, come prevede espressamente l'art. 149, primo comma, d.p.r. 917/1986, per il quale “indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciali per un intero periodo d'imposta”.

Si chiariscono, poi, al secondo comma i parametri da considerare per la perdita della qualifica di ente non commerciale “ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni

afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese”.

Per il comma 3 dell'art. 149 “il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'art. 15 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600”.

La norma cardine per gli enti ecclesiastici è però quella di cui al comma 4 dell'art. 149 del d.p.r. 917/1986, in base alla quale “le disposizioni di cui ai commi uno e due non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche”.

3.1. Di qui due tesi contrapposte. Per la prima gli enti ecclesiastici non possono mai perdere la qualifica di “enti non commerciali”, neppure quando svolgono attività commerciale prevalente, in base ai parametri di cui alla norma suddetta. Vi sarebbe una implicita conferma dalla relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 460 del 1997, sicché gli enti ecclesiastici potrebbero essere definiti come enti commerciali “di diritto”. Il riconoscimento civile come ente ecclesiastico presuppone sempre che il medesimo abbia ad oggetto esclusivo o principale un'attività di religione o di culto che non può mai essere commerciale; sicché il legislatore ha giudicato superfluo aggiungere un controllo fiscale sull'effettiva natura non commerciale dei soggetti che lo hanno tenuto. Tuttavia, si rileva che tali argomentazioni valgono per alcuni enti ecclesiastici, ma non per tutti, sicché è improprio ricavare dall'articolo 149 comma quarto Tuir la prova della non commercialità legale dell'intera categoria degli enti ecclesiastici.

In dottrina, si è ritenuto che gli enti ecclesiastici non possono mai perdere la loro connotazione di enti non commerciali, in quanto quasi tutte le attività commerciali svolte da tali enti, altro non sono che le attività nelle quali, dalla loro fondazione, si svolge l'apostolato delle singole congregazioni e che, pertanto, anche se svolta in forma organizzata, non modificano lo “spirito originale di missione religiosa” e, correttamente, non provoca per il nostro ordinamento tributario la perdita della qualifica di ente non commerciale. Il vantaggio fiscale spetterebbe, dunque, agli enti ecclesiastici indipendentemente dal tipo di attività e da come questa sia svolta per conseguire lo scopo sociale.

Si tratterebbe, insomma, di una *praesumptio iuris ac de iure* di non commercialità della attività degli enti ecclesiastici.

3.2. Per il secondo orientamento, cui aderisce l'Istituto ricorrente e che è maggiormente condivisibile, è quello per cui il comma 4 dell'art. 149 Tuir, in realtà, detta solo la regola che non è sufficiente svolgere attività prevalente per un solo esercizio per perdere la qualifica di "ente non commerciale", per gli enti ecclesiastici, ma occorre che nel corso dei vari anni di attività l'ente ecclesiastico abbia in realtà svolto in prevalenza attività commerciale. Il comma 4 dell'art. 149 quindi attiene solo al "singolo esercizio" di attività ed impedisce che l'ente ecclesiastico perda la qualifica di "ente non commerciale" se lo "sforamento" dai parametri avvenga in un "singolo esercizio", ma se tale "sforamento" avviene in più esercizi, allora, la natura di "ente non commerciale" può venire meno.

In tal modo il legislatore non ha inteso attribuire ope legis a tali enti la qualifica di enti non commerciali, dovendosi, comunque, applicare i criteri dell'articolo 73, sicché gli enti ecclesiastici sono non commerciali fintanto che il loro oggetto principale, almeno sotto il profilo qualitativo, continui ad essere costituito da un'attività non commerciale. Si prescinde, dunque, in sostanza, per gli enti ecclesiastici dalla verifica delle dichiarazioni statutarie, atteso che in base al documento conclusivo della commissione paritetica italo-vaticana (pubblicato nel S.O. n. 210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n. 241, circolare n. 168/E del 1998), a tali enti "non sono ... applicabili ... le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque a richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private".

Sul punto la Commissione Europea, chiamata a pronunciarsi sulla sussistenza o meno di una ipotesi di "aiuti di Stato", in presenza dell'art. 149 comma 4 del d.p.r. 917/1986, con decisione del 19 dicembre 2012, ha precisato, al paragrafo 152, che "per quanto riguarda gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, l'Italia ricorda che la circolare dell'agenzia delle entrate n. 124/E del 12 maggio 1998, ha chiarito che gli enti ecclesiastici possono beneficiare del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali soltanto se non hanno per oggetto principale l'esercizio di attività commerciali. In ogni caso, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti devono conservare la prevalenza dell'attività istituzionale di ispirazione eminentemente idealistica"; ed ha aggiunto che "pertanto, l'articolo 149, quarto comma, del Tuir si limita a escludere l'applicazione di particolari parametri temporali e di commercialità di quell'articolo 149, primo e secondo comma, agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche, ma non esclude che tali enti possono perdere la qualifica di enti non commerciali". Al paragrafo 158 nella Decisione si è

aggiunto che “in realtà, tanto gli enti ecclesiastici quanto le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche. Pertanto, anche gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere il beneficio del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali in genere.

Non risulta pertanto sussistere quel sistema di qualifica permanente di ente non commerciale”.

3.3. Del resto a conclusioni analoghe è giunta questa Corte con riferimento alla possibilità di dimezzamento dell’aliquota Irpeg per gli enti ecclesiastici, con la valorizzazione o del tenore dello Statuto oppure della attività esercitata in concreto che non deve essere attività commerciale prevalente. L’art. 6, comma 1, lettera a), d.p.r. 601 del 1973, prevedeva, sino alla intervenuta abrogazione da parte della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che “l’imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti: a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza... a condizione che abbiano personalità giuridica”.

Si è affermato, infatti, che, al fine del riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell’aliquota dell’Irpeg, ai sensi dell’articolo 6, lettera h, del d.p.r. n. 601 del 1973, in favore degli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, non è sufficiente che essi siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare, alla stregua del coordinamento con gli articoli 1 e 2 del d.p.r. n. 598 del 1973, l’attività in concreto esercitata dagli stessi (come descritta nell’atto costitutivo, con precisa indicazione dell’oggetto, ovvero, in difetto, come effettivamente svolta), non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, ed inoltre, in presenza di un’attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti, dovendo altrimenti essere classificata come attività diversa, soggetta all’ordinaria tassazione (Cass., sez. 6, 13 dicembre 2016, n. 25586; Cass., sez. 1, 15 febbraio 1995, n. 1633; Cass., 29 marzo 1990, n. 2573). L’art. 6 del d.p.r. 601/1973, in quanto norma agevolativa a carattere eccezionale può pertanto essere applicata solo a fronte delle attività specificamente previste. Analogamente a quanto affermato in materia di Ici, dunque, lo svolgimento di attività di assistenza o di altre attività equiparate, senza le modalità di un’attività commerciale, costituisce requisito oggettivo necessario ai fini dell’agevolazione e va accertata in concreto, con criteri di rigorosità, e, dunque, verificando le caratteristiche della clientela ospitata, della durata dell’apertura della struttura e, soprattutto, dell’importo delle rette, che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde

evitare un'alterazione del regime di libera concorrenza e la trasformazione del beneficio in un aiuto di Stato (Cass., n. 13970/2016). Lo svolgimento della attività commerciale per oggetto esclusivo o principale eliminava, in radice, il presupposto della agevolazione. La natura dell'attività in concreto esercitata (elemento oggettivo) prevale sul fine dichiarato (elemento soggettivo) anche se si tratti di un fini non di lucro, dal momento che lo scopo di ripartire, oppure no, utili ai partecipanti all'iniziativa commerciale costituisce un momento successivo alla produzione degli stessi, che non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività e non rileva ai fini tributari, essendo indifferente la definizione data gli utili eventualmente prodotti (Cass., 15 febbraio 1995, n. 1633).

3.4. Analoghe considerazioni sono state fatte per il pagamento dell'Ici e dell'Imu da parte degli enti ecclesiastici, con valutazione in ordine alla effettiva attività svolta e non all'oggetto dello statuto. Si è ritenuto che, in materia di ICI, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, come modificato dall'art. 39 del d.l. n. 223 del 2006, conv. in l. n. 248 del 2006, presuppone l'esistenza sia di un requisito soggettivo, costituito dalla natura non commerciale dell'ente, sia di un requisito oggettivo, ovvero che l'attività svolta nell'immobile rientri tra quelle previste dal medesimo art. 7, non assumendo rilevanza la successiva destinazione degli utili al perseguimento di fini sociali o religiose, che non fa venire meno il carattere commerciale dell'attività – in applicazione del principio, questa Corte ha escluso che l'attività recettiva svolta da un istituto religioso, attraverso una casa per ferie, dia diritto ad un'esenzione dall'ICI, ove non sia offerta gratuitamente o ad un prezzo simbolico (Cass., sez. 5, 15 marzo 2019, n. 7415; Cass., sez. 6, 3 maggio 2017, n. 10754, che ha escluso l'esenzione in un caso in cui veniva svolta un'attività didattica avente oggettivamente natura commerciale ovvero esercitata dietro pagamento di una retta che non si discostava nell'ammontare da quelle di mercato; Cass., sez. 5, 8 luglio 2015, n. 14226, che ha cassato con rinvio la sentenza del giudice di merito che aveva riconosciuto l'esenzione dall'Ici ad una scuola paritaria di ispirazione religiosa, i cui utenti pagavano un corrispettivo, attribuendo erroneamente rilievo alla circostanza che la attività fosse in perdita).

4. Il giudice di appello, allora, è incorso nella invocata violazione di legge.

4.1. Occorre, però, anzitutto chiarire i termini della questione sottoposta al giudice. L'avviso di accertamento, infatti, relativo esclusivamente all'anno 2004, era relativo sia all'Ires che all'Irap. Quanto all'Ires si era tenuto conto delle asserite plusvalenze immobiliari per euro 873.030,00, poi escluse dal giudice di primo grado, oltre al recupero a tassazione di canoni di locazione per appena euro 1.224,00. Quanto all'Irap, si era tenuto conto delle plusvalen-



ze immobiliari, poi ritenute inesistenti dal giudice di prime cure, del canone di locazione di euro 1.224,00 e, soprattutto, dei contributi pubblici per euro 1.921.077,00.

Va ancora evidenziato che l'Istituto aveva redatto due diversi bilanci: il primo, composto da stato patrimoniale e conto economico, riferibile a tutte le attività, quindi anche a quelle di carattere non commerciale, non rilevanti ai fini fiscali, con inclusione anche dei "contributi degli enti pubblici" per euro 1.921.077,00, con un utile da bilancio di euro 312.214,00; il secondo, composto dal solo conto economico, relativo esclusivamente alle movimentazioni relative all'attività scolastica, quindi produttiva ai fini fiscali di reddito di impresa, in cui non erano inseriti i contributi pubblici per euro 1.921.077,00. L'utile "civilistico" di detta specifica attività scolastica era di euro 83.084,00 che, al netto delle deduzioni spettanti per legge, aveva prodotto una perdita fiscale di euro 22.535,00.

La dichiarazione dei redditi del 2004 era stata predisposta sulla scorta del secondo bilancio, relativo solo alla gestione scolastica, rilevante appunto ai fini fiscali.

Per l'Agenzia delle entrate, per quel che ancora qui rileva, i contributi pubblici, che si trovavano indicati nel primo bilancio, ma non nel secondo, costituivano componente positivo del reddito Ires, oltre che ai fini Irap. In realtà, dunque, l'Agenzia delle entrate aveva utilizzato per l'accertamento, non il secondo bilancio, riferibile alla specifica attività di gestione scolastica, senza l'indicazione dei contributi pubblici, ma il primo bilancio che indicava tutte le attività, comprese quelle esenti ai fini fiscali, come i contributi pubblici.

4.2. Il giudice di appello, dunque, alla stregua delle risultanze agli atti, ha ritenuto, condividendo il ragionamento del primo giudice, la insussistenza della qualifica in capo all'Istituto di "Ente Ecclesiastico non economico" (cfr. pagina 2 della motivazione "Per quanto riguarda il mancato riconoscimento della qualifica di Ente non commerciale dell'Istituto Religioso, questo Collegio condivide sia sotto il profilo giuridico che normativo quanto deciso dai Giudici di primo grado, che non lo hanno ritenuto Ente Ecclesiastico non economico, stante quanto è dato rilevare dallo stesso Statuto dell'Istituto").

È chiaro che il giudice tributario avrebbe potuto disconoscere la natura di ente non commerciale dell'ente ecclesiastico, sì da non consentire l'applicazione degli artt. 143 e ss. del d.p.r. 917/1986, destinati appunto proprio alla disciplina tributaria degli "enti non commerciali residenti". Se, dunque, l'ente ecclesiastico non è ente non commerciale non potevano ad esso applicarsi queste disposizioni specifiche dettate proprio per gli "enti non commerciali". Il giudice tributario non avrebbe, poi, potuto disconoscere all'Istituto la natura di "ente ecclesiastico", in quanto in base al Concordato 1929 ed alle



successive modifiche, la natura ecclesiastica dell'ente è riconosciuta solo dal diritto canonico, mentre lo Stato italiano può solo operare il "riconoscimento" dell'ente ecclesiastico nello Stato.

Del resto, lo stesso giudice di appello, subito dopo, all'inizio di pagina 3 della motivazione, riconosce all'Istituto la natura di "ente non commerciale" ("pur non escludendo il perseguimento da parte dell'Istituto anche di finalità di religione e di culto come suo oggetto e cioè la sua natura di Ente non commerciale"), pur avendo negato la natura di "Ente Ecclesiastico non economico". Tanto è vero, che, proprio per la qualificazione dell'Istituto, quale "Ente non commerciale", gli applica l'art. 143 del d.p.r. 917/1986 (reddito complessivo degli enti non commerciali residenti). Afferma il giudice che il reddito si computa come accade per le persone fisiche, con la differenziazione tra tutte le ipotesi reddituali (fondiarie, da impresa, di capitali, diversi), proprio per evitare pericolose "contaminazioni" tra i diversi tipi di reddito. Specifica che però l'Istituto, che resta un ente non commerciale, pur non essendo "ente Ecclesiastico non economico", avrebbe dovuto tenere una contabilità separata con specifico riferimento alla porzione di attività commerciale costituita dalla gestione scolastica.

4.3. Pertanto, una prima violazione di legge si rinviene nell'aver ritenuto esistente una attività commerciale prevalente, tale da poter eliminare all'ente ecclesiastico la natura di "ente non commerciale" o di "Ente Ecclesiastico non economico".

Infatti, l'avviso di accertamento è riferito solo alla annualità 2004, mentre per tutte le altre annualità non vi sono stati rilievi (anni 2001, 2002, 2003 e 2005).

L'art. 149 comma 4 Tuir, però, come detto prevede che lo svolgimento di attività commerciale prevalente per un esercizio che fa perdere la qualifica di ente non commerciale a tutti gli enti, non trova applicazione agli enti ecclesiastici.

Pertanto, essendo stato preso in esame un solo anno, non poteva l'Istituto perdere la natura di "ente non commerciale".

4.4. La seconda violazione di legge si innesta sulla necessità di contabilità separata ai sensi dell'art. 144 comma 2 Tuir. Ebbene, è pacifico, perché lo ammette lo stesso giudice di appello, confermando quanto detto dall'Istituto, che questi ha predisposto due bilanci separati, il primo completo di stato patrimoniale e conto economico, relativo a tutti i redditi, compresi quelli esenti, il secondo relativo solo alla porzione di attività commerciale inerenti la gestione della attività scolastica, di cui tra l'altro si ignora l'importo delle rette pagate e delle spese sostenute.

Pertanto, è la stessa Agenzia, come pure il giudice di appello, ad ammettere

l'esistenza della contabilità separata come pure la possibilità di lettura della stessa da parte dell'Ufficio. Si legge, infatti, in motivazione che “tuttavia, pur in assenza di contabilità separata, l'ufficio è entrato nel merito delle singole riprese fiscali, ai fini di determinarne l'imponibilità o meno, premettendo, innanzitutto, che parte ricorrente aveva riconosciuto l'esistenza di attività commerciale con la perdita fiscale di euro 22.595,00, per la gestione delle scuole, con la tenuta da parte dell'istituto di una specifica contabilità ai fini delle II.DD. e Iva e che nel questionario affermava di non avere una contabilità analitica, ma di entrate ed uscite”. Insomma, è lo stesso giudice di appello a riconoscere l'esistenza di una contabilità costituita da “entrate e uscite”, e che è riuscito ad “entrare nel merito delle riprese fiscali”.

Sulla base di queste premesse, il giudice di appello, proprio per l'assenza della contabilità separata, e per lo svolgimento di una attività commerciale di gestione della attività scolastica ha escluso l'applicazione della esenzione da tassazione di cui all'art. 143 comma 3 lettera b) del Tuir, in relazione ai contributi pubblici.

È evidente la violazione di legge, non soltanto per la ritenuta esistenza del conto economico, riportante “entrate” e “uscite” relative alla attività commerciale di gestione di attività scolastiche, ma anche perché questa Corte ha ritenuto che il requisito della contabilità separata non richiede la predisposizione di due distinti e completi bilanci di esercizio.

4.5. Invero, per questa Corte (Cass., sez. 5, 14 luglio 2017, n. 17454) il comma 2 dell'art. 144 Tuir, relativo alla contabilità separata, prevede l'obbligo di tenuta della contabilità separata per l'attività commerciale eventualmente esercitata, all'evidente scopo di rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale, nonché di facilitare la qualificazione dell'ente. Si è precisato che è stato previsto uno specifico regime contabile per gli enti non commerciali che esercitano anche attività di tipo commerciale (Cass., sez. 5, 3 luglio 2015, n. 13751). Nella contabilità separata vanno rilevati distintamente i “fatti amministrativi” relativi all'attività istituzionale dai fatti amministrativi relativi all'attività commerciale, conformemente all'intento del legislatore di mantenere separati gli ambiti delle due concorrenti attività e di rendere più trasparente la contabilità “commerciale” degli enti non commerciali. L'art. 144 comma 6 Tuir, poi, si limita a derogare a tale obbligo di denuncia nel caso di enti soggetti alle norme sulla contabilità pubblica, i quali restano esonerati da tale obbligo qualora osservino le modalità previste per la contabilità pubblica tenuta norma di legge.

Come si vede la giurisprudenza di legittimità non richiede, per il rispetto della contabilità separata, la predisposizione di due bilanci completi di conto

economico e stato patrimoniale, ma solo la distinzione tra due diverse tipologie di “fatti amministrativi”, quelli collegati all’attività istituzionale e quelli relativi alla porzione di attività commerciale. Ciò che è accaduto nel caso di specie, come peraltro accertato con giudizio di fatto da parte del giudice di appello.

Da questo errore, poi, si sono verificati tutti gli ulteriori errori a catena, con riferimento alla indicazione dei “contributi pubblici” tra i redditi di impresa, trattandosi, invece, di redditi esenti ai sensi dell’art. 143 comma 3 lettera b Tuir.

4.6. La stessa agenzia delle entrate, con la risoluzione numero 86/E del 13 marzo 2002, ha affermato che la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all’attività commerciale, non è di ostacolo all’eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti. La tenuta di una contabilità separata non prevede, infatti, l’istituzione di un libro giornale e di un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti non troppo dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.

Anche la dottrina è giunta alla conclusione che il requisito della separazione contabile risulta integrato anche in presenza di una contabilità o un piano dei conti unico, che consenta, però, di distinguere i redditi relativi alle varie attività (da separare), tramite la definizione di modalità di imputazione delle voci di costo-ricavo e delle attività-passività, riconducibili alle diverse branche operative. In sostanza, è consentita una “contabilità separabile”.

Si è ritenuto in dottrina che per l’attività istituzionale degli enti ecclesiastici non è previsto, ai fini civilistici, alcun obbligo contabile in termini di rendicontazione. L’art. 20 c.c. stabilisce solo l’approvazione del bilancio tra le attività richieste. Non vi è neppure un obbligo in tenuta delle scritture contabili, richieste soltanto per le imprese ai sensi dell’articolo 2214 codice civile.

Pertanto, pur non essendo richiesti specifici obblighi in tal senso, risulta comunque necessaria, ai fini pratici, la tenuta di una contabilità anche “elementare”, non necessariamente con il metodo della partita doppia, oltre alla predisposizione di un rendiconto annuale, strumento di trasparenza e di controllo dell’intera gestione economica e finanziaria dell’ente. È chiaro che gli enti ecclesiastici di maggiori dimensioni possono ricorrere anche a mezzo della partita doppia, normalmente utilizzata nella contabilità ordinaria degli enti commerciali. In tal caso, al termine dell’esercizio, deve essere redatto il relativo bilancio, formato dal conto economico dallo stato patrimoniale. L’art. 20 del d.p.r. 600 del 1973, peraltro, ha previsto che in relazione alle attività commerciali eventualmente esercitate dagli enti non commerciali, sono obbli-

gatorie le scritture contabili di cui agli articoli 14-16-18 del medesimo D.P.R. e che gli adempimenti contabili sono determinati dalle dimensioni del fatturato dell'attività commerciale.

Si prevede che la "separazione contabile", in mancanza di espressa previsione, potrebbe avvenire mediante l'adozione di due sistemi contabili distinti, come per esempio un registro di prima nota per l'attività commerciale ed uno per l'attività istituzionale, oppure, nell'ambito delle complessive risultanze contabili, individuando appositi conti o sotto conti, che evidenzino la natura della posta contabile sottesa, di natura commerciale, istituzionale o promiscua.

Pertanto, l'attività istituzionale diretta al fine di religione di culto dell'ente ecclesiastico non ha alcuna rilevanza tributaria e le operazioni non riferibili all'attività commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate fini fiscali.

Si è prospettata la ripartizione delle attività con riferimento alla redazione del bilancio, così che, da un lato, vi sarà un bilancio istituzionale, che riguarda unicamente la vita interna dell'ente e l'esercizio delle attività sue proprie di religione di culto, e dall'altro un bilancio fiscale-commerciale, relativo alle attività di tale natura eventualmente svolte.

Il bilancio, comunque, può essere redatto con qualsiasi metodo secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, non essendovi alcun obbligo di adeguarsi nella redazione del bilancio alle disposizioni concernenti gli schemi la forma previsti per il bilancio delle società di capitali.

4.7. Una conferma della correttezza della interpretazione di questa Corte, in relazione all'obbligo della contabilità separata, si ricava dalla nuova normativa in ordine codice del "Terzo settore", entrato in vigore nel 2017, in cui, per la prima volta, si precisa quale è il contenuto della contabilità separata che prevede l'utilizzo proprio del conto economico e dello stato patrimoniale. Alle tre categorie fiscali individuate dall'articolo 73, comma 1, Tuir, e quindi le società, gli enti commerciali diversi dalle società e gli enti non commerciali, se ne sono aggiunte due nuove, ossia gli enti del terzo settore non commerciali, ex art. 79 CTS (codice terzo settore) e gli enti del terzo settore commerciali.

Nella disciplina del terzo settore la qualifica di commercialità o meno dell'ente è diversa da quella tradizionalmente desumibile dal combinato disposto degli articoli 73 e 149 del Tuir. Nel terzo settore, invece, l'ETS è (o non commerciale) in base al solo criterio della prevalenza (o meno) delle entrate di natura commerciale, non rilevando il criterio formale fondato sulla disamina delle disposizioni statutarie, ex art. 79 comma 5 CTS.

L'art. 13 del d.lgs. 117/2017 (scritture contabili e bilancio) prevede che "gli enti del terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo

stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie”.

L'art. 4, comma 4, del medesimo decreto legislativo (enti del terzo settore) dispone, poi, che “agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività adottino un regolamento...”, con la precisazione che “per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13”.

4.7. Peraltro, l'articolo 20 del d.p.r. 600/1973 (scritture contabili degli enti non commerciali) prevede che “le disposizioni degli articoli 14, 15, 16, 17, 18 si applicano relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali”.

Pertanto, vari sono i regimi contabili applicabili agli enti non commerciali per l'attività di impresa eventualmente esercitata, ciò in base all'entità dei volumi annui di ricavi realizzati. Pertanto, potrà essere utilizzato un regime di contabilità semplificata o di contabilità ordinaria o ancora di contabilità super semplificata.

5. Con il terzo motivo di impugnazione il ricorrente lamenta la “nullità della sentenza e del procedimento. Violazione dell'art. 100 c.p.c., con riferimento all'art. 360, n. 3 e n. 4 c.p.c. Violazione di legge artt. 143.1, 143.3 lett. b TUIR n. 917 del 1986”, in quanto, una volta accertato che non vi era l'obbligo di istituire un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, l'esclusione dal reddito e, quindi, dalla tassazione della somma di euro 1.921.077,00 relativa ai contributi, oltre che della somma di euro 873.020, relativa alle plusvalenze, comporta un reddito dell'Istituto, nel 2004, di carattere negativo ai fini Ires.

5.1. Tale motivo è assorbito, in ragione dell'accoglimento dei primi due motivi di impugnazione, sicché sarà il giudice di merito, dopo un nuovo esame dei fatti, emendato dagli errori di diritto commessi, a determinare l'effettivo reddito imponibile dell'Istituto.

6. Con il quarto motivo di impugnazione il ricorrente deduce la “nullità della sentenza; violazione dell'art. 329 c.p.c., in riferimento all'art. 360 nn. 3 e 4 c.p.c.”, in quanto il giudice di appello ha affermato che si sarebbe formata una preclusione per il fatto che il contribuente non avrebbe impugnato espressamente la variazione in aumento del reddito, ossia la “sintesi” dell'Ufficio.

In realtà, l'avviso di accertamento contestava più voci di reddito (plusvalenze; imponibilità dei contributi pubblici; omessa dichiarazione del reddito di euro 1.224,00 da locazione di immobile). L'Istituto ha, però, contestato tutti i redditi relativi all'accertamento, sicché non può certo formarsi il giudicato sul complessivo "reddito imponibile", essendo state contestate le singole voci che lo compongono.

6.1. Tale motivo è fondato.

Invero, l'Istituto ha contestato ogni singola voce del reddito accertato nei suoi confronti, sicché non può certo essersi formato il giudicato in ordine al "reddito complessivo", quale somma delle singole voci di reddito, tutte censurate dal contribuente.

La Commissione regionale, invece, erroneamente ha ritenuto che la "variazione in aumento" del reddito, non essendo stata contestata tale ripresa, era ineccepibile, sicché "l'operato dell'Ufficio appare consolidato nella pretesa impositiva".

7. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Palermo, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie i motivi primo, secondo e quarto; dichiara assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata in ordine ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Palermo, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 3 novembre 2020

## Corte di Cassazione, Sez. V, sentenza 21 gennaio 2021, n. 1149

**Imposta di successione – Enti ecclesiastici – Finalità religiosa non esclusiva – Mancata destinazione dei beni ricevuti – Esenzione – Non spetta.**

*Il godimento dell'esenzione dall'imposta di successione a favore di un ente ecclesiastico discende o dall'esclusività del fine benefico perseguito o dalla dimostrazione che i beni ricevuti, entro il termine di cinque anni dall'acquisizione, siano stati destinati alla finalità fiscalmente agevolata.*

### *Svolgimento del processo*

1. Con sentenza n. 2537/8/17, depositata in data 8 maggio 2017, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, rigettava l'appello proposto dalla (---) avverso la sentenza n. 1991/54/16 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con condanna al pagamento delle spese di lite.

Il giudice di appello, a conferma della decisione di primo grado, concludeva per il rigetto del gravame rilevando:

a) che il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione e sanzioni per Euro 9.787,08, riguardante l'imposta di successione, richiesta in solido ad altri eredi, in relazione ad una dichiarazione di successione del (---), per la quota ereditaria riferibile all'ente in conseguenza di un legato, avente ad oggetto un appartamento sito a (---);

b) che la Commissione di primo grado aveva rigettato il ricorso in quanto dalla dichiarazione dei redditi risultava che la Provincia svolgeva "attività di alloggio connesse ad aziende agricole" e tenesse una contabilità ordinaria, per cui avrebbe potuto e dovuto dimostrare di svolgere attività non lucrative e quindi di rientrare tra gli enti di cui al Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10;

c) che la contribuente non aveva il riconoscimento da parte del Ministero dell'Interno delle finalità assistenziali, richiesto ai fini del diritto all'esenzione come ONLUS ai sensi del Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10, comma 3, non rientrava tra gli enti di cui al Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, né tra gli enti di religione o di culto cui l'esenzione poteva essere concessa secondo il regime concordatario, ai sensi della L. n. 121 del 1985, articolo 7, comma 3.

2. Avverso la sentenza di appello la (---) ha proposto ricorso per cassazione, notificato il 28 novembre 2017, affidato ad un unico motivo; l'Agenzia si è costituita tardivamente con memoria, ai soli fini della partecipazione all'udienza di discussione.

*Ragioni della decisione*

1. Con unico motivo la Provincia ricorrente censura la sentenza impugnata, e denuncia violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, rilevando di avere natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e quindi come scopo istituzionale la finalità di religione o di culto; di aver diritto, ai sensi della L. n. 121 del 1985, articolo 7, comma 3, alla equiparazione ai fini tributari agli enti aventi fine di beneficenza o di istruzione; che, contrariamente a quanto sostenuto dalla CTR, sulla base di tale qualifica soggettiva aveva diritto all'esenzione di cui al Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 1, senza che potesse assumere alcuna rilevanza lo svolgimento, in via del tutto marginale e meramente strumentale alle sue finalità istituzionali, di un'attività di conduzione di un fondo agricolo; che, in ogni caso, il legato era stato disposto per il perseguimento delle finalità di religione e di culto; che del tutto inconferente doveva ritenersi il richiamo alla normativa in tema di ONLUS, non rivestendo la stessa tale qualifica.

2. Il motivo non è meritevole di accoglimento.

2.1 La Provincia ricorrente invoca l'applicazione della disciplina agevolativa di cui al Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 1.

Tale articolo esenta i trasferimenti dall'imposta di successione in due distinte ipotesi:

- al comma 1, elenca i soggetti (lo Stato, le regioni, le province ed i comuni, gli enti pubblici e le fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), e le fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. 23 dicembre 1998, n. 461) che, in virtù della loro qualifica soggettiva sono "comunque" esentati dall'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti dei quali sono beneficiari;

- al comma 2, con riguardo ai "trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1", correla l'esenzione al fatto oggettivo che lo scopo della liberalità sia lo stesso di cui al comma 1.

La ratio di tale seconda previsione è evidentemente quella di privilegiare ed incoraggiare le disposizioni ereditarie aventi finalità di elevato valore sociale, elencate in modo non tassativo, anche quando gli enti beneficiari non abbiano gli scopi esclusivi sopra elencati. (Vedi Cass. n. 32820 del 2018; n. 2542 del 2003 e n. 12992 del 2000.)

Dalla lettura combinata dei due commi si evince che, mentre per alcuni soggetti (quali Stato, regioni, ecc.) il perseguimento di una finalità merite-



vole è connaturata alla loro stessa natura, per gli enti pubblici, le fondazioni o le associazioni legalmente riconosciute la qualifica soggettiva richiesta per l'esenzione totale si configura solo allorché abbiano come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, imponendosi anche in questo caso una verifica in concreto di un elemento oggettivo, da individuarsi nell'esclusività dello scopo istituzionale, caratteristica che, se accertata, rende, successivamente, superflua la verifica caso per caso delle finalità del singolo trasferimento.

Di contro tale verifica, caso per caso, si impone sempre allorché il soggetto non abbia come scopo esclusivo una delle finalità elencate.

3. Tanto premesso, l'assunto della contribuente secondo cui dalla sua natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto deriverebbe necessariamente il perseguimento di uno scopo esclusivo di religione e di culto, equiparabile ai fini tributari a quello di beneficenza o di istruzione, e di conseguenza il diritto a fruire della agevolazione di cui al cit. articolo 3, comma 1, non trova alcuna giustificazione nella normativa che regola le attività degli enti ecclesiastici, che anzi prevede e disciplina espressamente la possibilità che tali enti svolgano anche attività diverse da quelle di religione o di culto.

3.1 Nella specie rileva la L. n. 222 del 1985 che contiene, tra l'altro, "disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia" e, dopo aver precisato all'articolo 15 che gli enti ecclesiastici se civilmente riconosciuti, possono, nel rispetto delle leggi dello stato, svolgere liberamente attività diverse da quelle di religione o di culto, all'articolo 16, lettera a), specifica che sono "attività di religione o di culto, quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi all'educazione cristiana" e alla lettera b) che sono invece "attività diverse da quelle di religione o di culto, quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro."

In questo secondo ambito, non propriamente religioso o strettamente connesso a quello religioso, sono comprese sia attività (quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) a cui il legislatore fiscale riserva dei trattamenti agevolativi (ad es. ai fini ICI o IRPEG), sia quelle commerciali o per fini di lucro cui invece non è riservato alcun trattamento di favore.

Anche l'accordo internazionale tra Stato Italiano e Chiesa Cattolica – ratificato e reso esecutivo con la L. 25 marzo 1985, n. 121 – che ha apportato modificazioni ai Patti lateranensi – all'articolo 7, comma 3, dà conto della pluralità di attività che possono essere svolte da un ente ecclesiastico disponendo che "Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione" mentre "Le attività diverse da quelle di

religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime.”

La ratio di tale disposizione è esclusivamente quella di precisare che per gli enti ecclesiastici, ai fini tributari, il fine di religione o di culto (di cui alla L. n. 222 del 1985, articolo 16, lettera a)) e' equiparato alla finalità di beneficenza ed istruzione.

3.2. Così chiarito il quadro normativo, ne consegue che, pur posta ai fini fiscali l'equiparazione tra finalità di beneficenza ed istruzione e fine di religione o di culto, potendo un ente ecclesiastico svolgere una molteplicità di attività, il regime tributario in concreto applicabile non può essere determinato sulla base della natura ecclesiastica del soggetto, bensì tenendo conto dell'attività in concreto esercitata dallo stesso (elemento oggettivo), che può o meno coincidere con il fine dichiarato nell'atto costitutivo.

Il richiamato articolo 3, comma 1, per gli enti riconosciuti pone in primo piano la natura oggettiva dell'attività e delimita la norma agevolativa nel senso che, per la sua operatività, è necessario poter collocare il soggetto fra quelli aventi per oggetto esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, sicché l'esercizio di altra attività, anche solo in via marginale o strumentale, eliminando in radice l'esclusività, determina ex ante il venir meno del presupposto dell'agevolazione totale, dal momento che in questo secondo caso potrebbe astrattamente ipotizzarsi, e concretamente avvenire, che il singolo trasferimento sia destinato ad una finalità diversa da quelle ritenute premiali.

Ciò non esclude che l'esenzione possa comunque essere ottenuta, ma solo in presenza dei presupposti di cui al comma 2, e quindi a condizione che il trasferimento sia avvenuto per una delle finalità di cui al comma 1.

Recita, infatti, il comma 3 che “Nei casi di cui al comma 2 il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante”.

4. Nella specie, risulta incontestato, e comunque accertato in fatto dalla CTR con valutazioni non sindacate in questa sede, che l'ente ecclesiastico ricorrente, oltre alla finalità istituzionale di religione o di culto, svolgesse un'attività agricola avente ad oggetto la gestione e il mantenimento di un comprensorio agricolo riportato in dichiarazione dei redditi come “attività di alloggio connesse ad azienda agricola”.

Posta la non esclusività del fine di religione e di culto, senza che rilevi, in applicazione dei principi suindicati, la marginalità dell'attività diversa, corret-

tamente la CTR ha escluso che l'ente in questione potesse rientrare tra quelli cui l'esenzione andasse riconosciuta ai sensi del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 1.

Né risulta che nei precedenti gradi di giudizio sia stata mai richiesta l'agevolazione ai sensi del comma 2, né che della stessa siano stati dedotti o provati i relativi presupposti.

5. All'infondatezza dell'unico motivo, consegue il rigetto del ricorso.

5.1 La contribuente va condannata alle spese del giudizio di legittimità, ma limitatamente all'attività connessa alla partecipazione all'udienza, stante la tardiva costituzione dell'Agenzia, che si liquidano come da dispositivo avuto conto del valore effettivo della lite.

5.2 Trattandosi di giudizio instaurato successivamente al 30 gennaio 2013, in quanto notificato dopo tale data, sussistono le condizioni per dare atto – ai sensi della L. n. 228 del 2012, articolo 1, comma 17, della sussistenza dell'obbligo di versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la impugnazione rigettata.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente a pagare all'Agenzia delle Entrate le spese di lite del presente giudizio, che si liquidano nell'importo complessivo di Euro 1.800,00 per compensi professionali, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

## **Commissione tributaria regionale per la Campania, Sez. VII, sentenza 4 giugno 2021, n. 4757**

**Esenzione IMU – Immobili di enti ecclesiastici – Prova destinazione non commerciale – È a carico dell'ente.**

*Ai fini del riconoscimento del diritto all'esenzione prevista dal d.lgs. n. 504/92, art. 7, comma 1, per gli immobili di enti ecclesiastici, la prova della destinazione non commerciale degli stessi è a carico degli enti ecclesiastici.*

## **Corte di Cassazione, Sez. VI, ordinanza 18 maggio 2021, n. 13375**

**TARI- Pontificio Istituto Biblico – Esenzione tributi ex art. 16 Trattato lateranense – Norma programmatica – Non spetta.**

*L'art. 16 del Trattato lateranense, che prevede l'esenzione da tributi ordinari e straordinari per il Pontificio Istituto Biblico, rappresenta una norma programmatica. Pertanto, in mancanza di disposizioni attuative, l'ente de quo è soggetto al pagamento della TARI.*

### *Svolgimento del processo*

Su ricorso proposto da XXX SpA Roma ricorrente contro X controricorrente, avverso la sent. n. 4774/9/2018 della Commissione Tributaria Regionale di Roma, depositata il 05/07/2018 (...)

Ritenuto che

XXX SpA Roma ricorre per la cassazione della sentenza della CTR del Lazio, che in riforma della sent. di primo grado ha accolto l'appello del contribuente, in controversia su impugnazione da parte di X di preavviso di fermo amministrativo di motociclo per mancato pagamento della presupposta cartella esattoriale per TARI anno 2012 (di euro 70.849,81).

La controversia concerne la questione della esenzione da tributi, sia ordinari che straordinari, verso lo Stato italiano o qualsiasi ente in relazione a immobili da parte di Istituto avente sede nello Stato pontificio, ai sensi dell'art. 16 del Trattato lateranense.

La Commissione adita rigettava il ricorso, ritenendo che la TARI ha valenza specifica di corrispettivo del servizio di raccolta rifiuti e non di tributo, per cui l'Istituto pontificio non è esente dal relativo pagamento né sussiste l'obbligo di notifica dell'atto impugnato per via diplomatica.

L'appello dell'ente era accolto con la sentenza in epigrafe, che riteneva sussistente l'esenzione sulla base delle norme del Trattato lateranense, cui è stata data attuazione con l'art. 6 della l. 136/2016, stabilendo che l'immobile ove ha sede l'Istituto ne è esente da tributi sia ordinari che straordinari, presenti e futuri, e che la TARI ha natura tributaria, con conseguente esclusione dell'obbligo di pagamento da parte dell'Istituto pontificio.

Avvero tale sentenza il Comune di Roma propone ricorso per cassazione con unito motivo. Resistete il X con controricorso.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo si deduce violazione dell'art. 16 comma 1 del Trattato lateranense dell'undici febbraio 1929 e della l. n. 810/1929; del d.lgs. 507/1993 e del d.lgs. 22/1997, nonché dell'art. 21. 137/2016 del 1 aprile 2015, in relazione all'art. 6 della medesima Convenzione.

2. Il motivo è fondato.

2.1. Va premesso che l'art. 16 del Trattato lateranense stabilisce che gli immobili nella stessa norma elencati e adibiti a sedi di Istituti pontifici, non saranno mai assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi alto ente. Si tratta di una norma programmatica che impegna lo Stato a darvi attuazione.

2.2. A tanto lo Stato ha provveduto, ad es., per quanto riguarda l'imposta sui redditi (DPR n. 601 del 1973, art. 2, che dichiara gli immobili in questione esenti dall'imposta locale sui redditi e dall'imposta sui redditi e i relativi incrementi di valore esenti dall'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili), la dichiarazione e l'accertamento catastale (RDL n. 652 del 1939, art. 6 e DPR n. 1142 del 1949, art. 38) e l'ICI (d.lgs n. 504 del 1992, art. 7, lett. e), non per quanto riguarda la tassa sui rifiuti, con ciò convalidano l'ipotesi che l'esenzione cui trattasi concerna, ed è ragionevole che concerna, esclusivamente le imposte che gravano sui redditi degli immobili in questione.

2.3. Questa Corte ha riconosciuto la debenza della TARI (con riferimento alla PU (...) Sez. 5, n. 4027 del 14/03/2012; e in relazione ad edificio adibito a Seminario, Cass. n. 15407/2017), affermando che non vi è esenzione della tassa per i rifiuti solidi urbani, cui sono estensibili gli orientamenti della giurisprudenza formatasi per i tributi omologhi, quali TARSU e la TIA: vedi in Cass. n. 22130 del 2017; n. 1963 del 2018; n. 12979 del 2019), in base all'art. 16 della l. n. 222 del 1985 (Trattato lateranense), dovendosi escludere il richiamo analogico all'art. 7 comma 1, lett. I, del d.lgs n. 504 del 1992, in quanto norma agevolativa di stretta interpretazione dettata in materia di ICI.

2.4. Peraltro, l'edificio in questione non è un edificio destinato al culto (edifici che l'art. 10 del Regolamento comunale di Roma n. 24 del 2003 sulla applicazione sperimentale della Tariffa per la Gestione dei Rifiuti Urbani esclude dal calcolo delle superfici, ma sempre perché ritenuti "incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono

adibiti” e, in assenza di una specifica norma di legge o regolamentare, non è sufficiente ai fini dell’esonero della “tassa dei rifiuti” la condizione soggettiva considerata nella richiamata (e sotto questo profilo inattuata) norma del Trattato lateranense.

3. Pertanto il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata. Non essendo necessario alcun altro accertamento di fatto, tenuto conto delle eccezioni sollevate nel giudizio, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo. La peculiarità della vicenda e la novità delle questioni dibattute giustificano la compensazione delle spese dell’intero giudizio.

PQM

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ex art. 384, comma 2, c.p.c., decide la causa nel merito, col rigetto del ricorso introduttivo. Compensa integralmente le spese del processo.

Roma, 10 febbraio 2021