



diritto & religioni

Semestrale
Anno XV - n. 2-2020
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

30



LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno XV – n. 2-2020
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

G. Dalla Torre†

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, R. Pascali, C.M. Pettinato

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

Sito web: 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

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.

Diritto e Religioni

Rivista Semestrale

Abbonamento cartaceo annuo 2 numeri:
per l'Italia, € 75,00
per l'estero, € 120,00
un fascicolo costa € 40,00
i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

Abbonamento digitale (Pdf) annuo 2 numeri, € 50,00
un fascicolo (Pdf) costa, € 30,00

È possibile acquistare singoli articoli in formato pdf al costo di € 10,00 al seguente link: <https://www.pellegrineditore.it/singolo-articolo-in-pdf/>

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:
Luigi Pellegrini Editore
Via De Rada, 67/c – 87100 Cosenza
Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrineditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:
– versamento su conto corrente postale n. 11747870
– bonifico bancario Iban IT88R010308880000000381403 Monte dei Paschi di Siena
– acquisto sul sito all'indirizzo: <https://www.pellegrineditore.it/diritto-e-religioni/>

Gli abbonamenti decorrono dal gennaio di ciascun anno. Chi si abbona durante l'anno riceve i numeri arretrati. Gli abbonamenti non disdetti entro il 31 dicembre si intendono rinnovati per l'anno successivo. Decorso tale termine, si spediscono solo contro rimessa dell'importo.

Per cambio di indirizzo allegare alla comunicazione la targhetta-indirizzo dell'ultimo numero ricevuto.

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

La collaborazione è aperta a tutti gli studiosi, ma la Direzione si riserva a suo insindacabile giudizio la pubblicazione degli articoli inviati.

Gli autori degli articoli ammessi alla pubblicazione, non avranno diritto a compenso per la collaborazione. Possono ordinare estratti a pagamento.

Manoscritti e fotografie, anche se non pubblicati, non saranno restituiti.

L'Archivio degli indici della Rivista e le note redazionali sono consultabili sul sito web: <https://www.pellegrineditore.it/diritto-e-religioni/>

Presentazione

La sezione tributaria di questo numero della Rivista si presenta alquanto ricca. Lasciando al lettore la valutazione delle singole pronunce giurisprudenziali, si vuole, in questa sede, solo evidenziare la progressiva accentuazione di una tendenza già presente da alcuni lustri nell'interpretazione del diritto ecclesiastico tributario.

Ci si riferisce alla netta distinzione tra attività caratterizzate da rilevanza reddituale e patrimoniale e attività istituzionali nelle quali la citata rilevanza si presenti nulla o scarsa.

In quest'ultima evenienza, la giurisprudenza si mostra ben disposta a valutare con larghezza i vincoli formali che condizionano l'accesso alla disciplina di favore. In questo filone ermeneutico sicuramente si colloca, in primo luogo, la sentenza della Commissione tributaria regionale per l'Umbria, che relega su base volontaria l'iscrizione catastale e ritiene non necessaria l'attribuzione di rendita per un edificio di culto, laddove, probabilmente, un'interpretazione più rigorosa avrebbe dovuto far discendere l'irrilevanza reddituale dall'iscrizione catastale dell'immobile e dalla successiva valutazione, ad opera dell'Ufficio, circa la sua classificazione nella categoria E/7, riservata a quegli edifici che siano destinati al culto pubblico e per i quali questa destinazione si ponga in stretto rapporto funzionale con la conformazione strutturale.

Nella stessa linea si colloca Cassazione, sez. V, 2 luglio 2020, n. 13498, la quale riconosce a una cappella la perdurante destinazione al culto, ai fini dell'esenzione dall'Ici, anche se la stessa sia chiusa per lavori di restauro.

All'opposto, il criterio dell'economicità della gestione diviene l'elemento dirimente di giudizio per negare le agevolazioni IRES (cfr. la decisione della Commissione tributaria provinciale di Pesaro) e l'esenzione dall'Ici (cfr. Cassazione, sez. V, 11 marzo 2020, n. 6795).

Si segnalano, infine, per il loro peculiare interesse una pronuncia che nega ogni agevolazione relativa a immobili d'interesse culturale e religioso con riferimento a contributi di bonifica (cfr. Cassazione, sez. V, 11 marzo 2020, n. 6850) e un'altra che nega le agevolazioni onlus a un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto per la mancata comunicazione all'anagrafe delle onlus (cfr. Cassazione, sez. VI, 16 luglio 2020, n. 15248).

Comm. Trib. Prov. Pesaro Sezione/Collegio 2 – Sentenza del 07 gennaio 2020 n. 3

Agevolazioni IRES – Enti ecclesiastici – Immobili non direttamente strumentali al fine di religione o di culto – Non spettano

Per beneficiare dell'agevolazione IRES non è sufficiente la sussistenza del solo requisito soggettivo, ovvero l'essere un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, ma occorre che sussista anche il requisito oggettivo e, precisamente, che sussistano in concreto anche le condizioni di marginalità dell'attività diversa e di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e di culto. Non è sufficiente, infatti, che l'attività commerciale sia volta al reperimento dei mezzi economici da destinare allo svolgimento dell'attività istituzionale poiché, come rilevato dall'Ufficio, tali mezzi sono indifferentemente utilizzabili per il perseguimento di qualsiasi altro fine.

Con ricorso ritualmente notificato l'A. di Pesaro, in persona del legale rappresentante p. t., ricorreva avverso avviso di accertamento relativo ad IRES per l'anno d'imposta 2015.

Con l'atto che si impugna l'Ufficio, rilevata la mancata tassazione di alcuni redditi fondiari, accertava una maggiore IRES derivante dall'applicazione dell'aliquota ordinaria del 27,50% a fronte di quella agevolata e dalla maggiorazione di un terzo sulla rendita degli immobili a disposizione, in ragione della natura dell'attività in concreto esercitata dall'ente.

In sede di ricorso la ricorrente chiariva di trarre la propria fonte di reddito dalle rendite relative ai fabbricati concessi in locazione, di conseguenza eccepiva, in via principale e nel merito, la spettanza della riduzione IRES in ragione della natura soggettiva della stessa.

Concludeva, quindi, per l'accoglimento del ricorso con vittoria di spese.

Si costituiva l'Ufficio ribadendo, invece, la correttezza del proprio operato e la legittimità dell'avviso per insussistenza dei requisiti richiesti, contestando puntualmente le ragioni dell'autorità ecclesiastica e chiedendo, quindi, il rigetto del ricorso con condanna alle spese.

Motivi della decisione

Il ricorso non è fondato e va, pertanto, respinto per i motivi che qui di seguito si espongono. Nel merito va ricordato, preliminarmente, che per beneficiare dell'agevolazione IRES non è sufficiente la sussistenza del solo requisito soggettivo, ovvero l'essere un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, ma

occorre che sussista anche il requisito oggettivo e precisamente che sussistano in concreto anche le condizioni di marginalità dell'attività diversa e di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e di culto.

Non è sufficiente, infatti, che l'attività commerciale sia volta al reperimento dei mezzi economici da destinare allo svolgimento dell'attività istituzionale poiché, come rilevato dall'Ufficio, tali mezzi sono indifferentemente utilizzabili per il perseguimento di qualsiasi altro fine. Nel caso in decisione l'ente ecclesiastico è proprietario di un complesso immobiliare costituito in gran maggioranza da immobili ad uso abitativo assegnati in locazione a soggetti privati nonché altri immobili tenuti a disposizione dell'Ente.

L'Ufficio ha accertato che le locazioni di fabbricati avvengono nei confronti di chiunque ne faccia richiesta per uso abitativo, commerciale o professionale ed a prezzi di mercato, quindi a soggetti non ricollegabili all'attività istituzionale svolta dall'Ente. Ne è dato intravedere nella detta attività commerciale un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine di culto e di religione.

Ebbene, dalla normativa di riferimento emerge chiaramente come assuma valore rilevante anche l'aspetto oggettivo dell'attività in quanto l'agevolazione non ha natura meramente soggettiva e spetta pertanto, agli enti il cui fine sia quello di beneficenza o di istruzione nonché agli enti ecclesiastici ad essi equiparati aventi fine di religione e di culto, come pure le attività dirette a tali scopi.

L'accordo con la Santa Sede, statuisce poi che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possano di fatto svolgere attività diverse da quelle di religione e di culto alla condizione che vengano assoggettate alle leggi dello Stato e al regime tributario previsto per esse dall'ordinamento; per attività diverse devono intendersi quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura, nonché in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro.

Ne consegue che l'ente ecclesiastico ricorrente resta sottoposto per intero al pagamento dell'IRES avendo posto in essere attività diverse da quelle di religione e di culto che rientrano, appunto, in quelle commerciali o a scopo di lucro, attività dirette a perseguire il procacciamento di mezzi economici indifferentemente utilizzabili per qualsiasi altro fine; né, peraltro, ha dato prova del rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione di culto.

Nel caso di specie l'attività di locazione di immobili, a prezzi di mercato, a soggetti che esercitano altre attività commerciali o professionali, o per uso abitativo, non concretizza alcun fine di culto o di religione proprio dell'ente, nemmeno se i proventi conseguiti venissero poi destinati a realizzare quel fine. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Respinge il ricorso. Spese a carico della ricorrente per complessivi euro 1.300,00.

Comm. Trib. Reg. per la Campania Sezione/Collegio 19 – Sentenza del 16/01/2020 n. 605

Esenzione IVA, IRES, IRAP – Enti ecclesiastici-Confraternite – Cimiteri – Inscindibilità della pretesa tributaria – Litisconsorzio necessario

La controversia relativa alla configurabilità o meno di una società di fatto ai fini della pretesa tributaria comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti, che sussiste, oltre che nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, in tutti i casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti.

Fatti di causa e diritto

L'xx ha impugnato l'avviso di accertamento n. TF XX, con il quale l'Agenzia delle Entrate Dir. Prov. I di Napoli, ha acclarato la mancata dichiarazione dei redditi per enti non commerciali, la mancata trasmissione del modello EAS, l'omessa/irregolare tenuta delle scritture contabili ed il mancato versamento di euro 881.845,63 per IVA, euro 3.175.843,00 per IRES, euro 595.167,00 per IRAP, euro 6.378.586,50 per sanzioni ed euro 776.196,67 per interessi, il tutto per il periodo di imposta 2012.

Con sentenza della CTP di Napoli n. 6670 del 25.5.2018, pubblicata il 25.6.2018, il ricorso della contribuente è stato parzialmente accolto. Il giudice di prime cure ha rilevato che le operazioni svolte dall'xx- xx, sono soggette ad IVA, perché si tratta di vendita dei diritti di utilizzazione dei loculi e di servizi cimiteriali, esercitata dal soggetto che svolge tale attività in via continuativa e con una propria struttura organizzativa (dipendenti); che l'ente è soggetto al pagamento di IRES ed IRAP, in quanto l'attività di gestione del cimitero privato di Napoli-Fuorigrotta non è strettamente connessa al culto cattolico, ma costituisce un'attività commerciale; che, tuttavia, l'IVA dovuta ammonta ad euro 716.008,44 e non ad euro 881.845,63 e le sanzioni per il mancato pagamento di IRES ed IRAP non sono dovute per l'assenza di colpa nella mancata presentazione delle relative dichiarazioni, considerata la complessità della vicenda. L'xx ha proposto appello ed ha dedotto che:

- sussiste la violazione dell'art. 12 comma 7 legge 212/2000, dell'art. 24 legge 4/1929, degli artt. 3, 24 e 53 costituzione, degli artt. 41, 47 e 48 della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, dell'art. 6 della CEDU, per la mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, prima

dell'emissione dell'atto. – l'Ufficio ha errato nel ritenere l'xx l'unico soggetto titolare dei contratti di appalto e della gestione del cimitero di xx, in quanto la parte committente è costituita anche dall'xx, sebbene entrambe rappresentate da un unico soggetto, il sac. xx, ma titolari di due distinti codici fiscali. Entrambe le Arciconfraternite sono comproprietarie del Cimitero di xx, entrambe sono intestatarie della concessione edilizia rilasciata dal Comune di Napoli per la ristrutturazione della Chiesa sepolcrale, entrambe titolari dei conti correnti su cui sono transitate le operazioni ed i pagamenti eseguiti dagli aspiranti alla sepoltura nei loculi in costruzione.

La pretesa tributaria, quindi, non è scindibile, ma dev'essere esercitata nei confronti di entrambe le Arciconfraternite. – non ricorrono i presupposti per l'assoggettamento delle operazioni ad IVA, dovendosi applicare il regime di esonero previsto all'art. 4 punto 4 d.p.r. 633/1972. Dal punto di vista oggettivo, le operazioni non possono qualificarsi come cessioni o trasferimenti di beni o diritti reali di godimento (artt. 1 e 2 d.p.r. 633/1972), ma si tratta invece di diritto alla «sepoltura ecclesiale» condizionato alla preventiva autorizzazione dell'autorità ecclesiastica, ove il confratello abbia osservato in vita i canoni religiosi stabiliti dallo statuto. La CTP ha compiuto un'arbitraria equiparazione tra il «cimitero particolare» di natura privata ed i cimiteri comunali di natura demaniale. In un «cimitero particolare», in quanto privato, i soggetti possono godere solo del diritto alla sepoltura ecclesiale, ma non di un diritto reale di godimento. Il loculo rimane nella proprietà e nel possesso dell'ente ecclesiastico e giammai viene attribuito in proprietà al confratello. A carico dei confratelli grava solo un onere contributivo alle spese di costruzione e gestione e non un corrispettivo per l'acquisto. La sepoltura ecclesiale è ben diversa dalla sepoltura civile. – manca anche il presupposto soggettivo per applicazione dell'IVA, perché l'Arciconfraternita del xx non svolge alcuna attività di impresa riconducibile all'art. 2195 cod. civ., ma la costruzione dei loculi e le attività cimiteriali costituiscono esplicitazione delle finalità di religione e di culto previste dallo statuto e poste a base del riconoscimento della personalità giuridica. Va, peraltro, richiamata la presunzione di non commerciabilità posta dall'art. 149 comma 4 del d.p.r. 917/1986 (TUIR), prevista per gli enti ecclesiastici.

Non si applicano a questi ultimi le cause di perdita della qualità di ente non commerciale, previste dalla norma. In ogni caso, anche in ipotesi di sussistenza del requisito di imposta, l'Agenzia avrebbe dovuto applicare l'esclusione dall'IVA prevista dall'art. 4 punto 4 del d.p.r. 633/1972, in ragione della finalità istituzionale religiosa dell'Arciconfraternita, quale ente ecclesiastico riconosciuto dallo Stato (legge 222/1985). – le delibere di ammissione a confratello sono 2200 e non 3048 come sostenuto dall'Ufficio. – la CTP ha ritenuto

contraddittoriamente che le sanzioni sull'IVA sono dovute, mentre le sanzioni sono state escluse per l'IRES e l'IRAP, in ragione dei principi di affidamento e buona fede sulle difficoltà interpretative delle norme. Una volta escluse le sanzioni su IRES ed IRAP si sarebbero dovute escludere anche per l'IVA.

- L'imposizione tributaria dev'essere esclusa sulla base del carattere non lucrativo dell'attività dell'Arciconfraternita xx, che persegue un fine di culto costitutivo ed essenziale (art. 2 comma 3 legge 222/1985).

- la natura commerciale dell'attività va esclusa anche sulla base dell'art. 148 commi 1 e 3 d.p.r. 917 l 1986, trattandosi di attività svolta da associazione religiosa in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso pagamento di corrispettivi da parte degli iscritti, associati o partecipanti. Nel caso in esame, l'attività è svolta nei confronti dei soli soggetti ammessi alla confraternita.

- L'Arciconfraternita del xx non è tenuta alla presentazione del modello EAS, per il riconoscimento dell'esenzione agli artt. 148 comma 3 d.p.r. 917/1986 e 10 d.l. 185/2008, in quanto si tratta di ente ecclesiastico riconosciuto dallo Stato, mentre l'adempimento vale solo per le associazioni non riconosciute, per le quali dev'essere verificato volta per volta il possesso dei requisiti per l'esenzione tributaria.

- Nella denegata ipotesi in cui si voglia ritenere la natura commerciale dell'ente, il reddito non può essere assoggettato ad IRES perché l'Agenzia ha considerato soltanto l'ammontare delle somme introitate nel 2012, senza però tenere conto dei costi. Nella specie, non esiste un reddito prodotto, perché i costi complessivi per la costruzione della Chiesa Sepolcrale risultano superiori alle somme complessivamente introitate.

- In via subordinata, l'Ufficio avrebbe dovuto applicare la riduzione dell'IRES al 50%, come previsto dall'art. 6 d.p.r. 601/1973, trattandosi di redditi diversi da quelli dell'attività di religione e di culto.

- Non vi è stata omessa dichiarazione ai fini IRAP, in quanto l'Ente ha presentato regolare dichiarazione per l'anno 2012.

L'Agenzia delle Entrate – Dir. Prov. I ha resistito all'impugnazione ed ha proposto appello incidentale, avverso la medesima sentenza della CTP, deducendo che:

- devono essere confermati gli imponibili ai fini IVA di euro 881.845,63, così come le sanzioni su quanto dovuto per IRES ed IRAP.

- È contraddittoria la decisione nella parte in cui ha confermato le sanzioni IVA, mentre ha escluso le sanzioni per IRES ed IRAP. L'appellante, Arciconfraternita xx, ha dedotto che l'Ufficio ha errato nel ritenerla l'unico soggetto titolare dei contratti di appalto e della gestione del cimitero di XX, in quanto la parte committente è costituita anche dall'Arciconfraternita xx, entrambe rappresentate da un unico soggetto, il xx, ma titolari di due distinti codici

fiscali. Ha aggiunto che entrambe le Arciconfraternite sono comproprietarie del Cimitero di xx, entrambe sono intestatarie della concessione edilizia rilasciata dal Comune di Napoli per la ristrutturazione della Chiesa Sepolcrale, entrambe sono titolari dei conti correnti su cui sono transitate le operazioni ed i pagamenti eseguiti dagli aspiranti alla sepoltura nei loculi in costruzione.

Ha sostenuto, in definitiva, che la pretesa tributaria non è scindibile, ma dev'essere esercitata nei confronti di entrambe le Arciconfraternite. Il motivo merita accoglimento. L'Agenzia fiscale ha rivolto l'accertamento solo ed esclusivamente nei confronti dell'Arciconfraternita xx, laddove i rapporti economici e tributari relativi alla ristrutturazione della Chiesa Sepolcrale, alla costruzione dei loculi cimiteriali ed all'ammissione degli aspiranti alla sepoltura fanno capo, in maniera inscindibile, anche ad un altro soggetto, l'Arciconfraternita xx, che è rimasto estraneo a questo giudizio.

La compartecipazione delle due Arciconfraternite alla costruzione delle strutture cimiteriali ed alla cessione dei diritti di sepoltura risulta conclamata, in maniera evidente ed incontestabile, dalla costituzione di entrambe come parti committenti nei contratti di appalto con le società costruttrici; dall'intestazione ad entrambe dell'unica concessione edilizia rilasciata dal Comune di Napoli; dalla cointestazione ad entrambe dei conti correnti bancari sui quali sono transitati i pagamenti inerenti le opere di ristrutturazione e le somme versate dagli assegnatari (conto Banca Prossima n. XX; conto Banco di Napoli n. XX); dalla cointestazione ad entrambe delle delibere di ammissione dei confratelli aspiranti alla sepoltura e delle ricevute di pagamento delle somme versate da costoro.

In tale condizione di promiscuità nella gestione delle attività religiose e delle connesse attività contrattuali, contabili e fiscali, non c'è dubbio che l'accertamento fiscale, condotto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dell'Arciconfraternita xx, si riflette anche nei confronti dell'Arciconfraternita xx. I due sodalizi, invero, pur risultando rappresentati da un unico soggetto, il sac. xx, sono soggetti autonomi e distinti, ai fini giuridici e tributari, tanto che hanno operato con l'utilizzo di separati codici fiscali: il n. xx per l'Arciconfraternita Ss. xx ed il n. xx per l'Arciconfraternita xx.

La Corte di legittimità ha predicato il principio che la controversia relativa alla configurabilità o meno di una società di fatto ai fini della pretesa tributaria comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti, che sussiste, oltre che nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, in tutti i casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti (Cass. n. 15446/2017; Cass. n. 23261/2018;

Cass. n. 14387/2018; Cass. n. 9410/2019).

Tale situazione ricorre certamente nel caso in esame, in quanto la decisione di questa controversia tributaria è destinata inevitabilmente a produrre effetti, oltre che nei confronti del soggetto destinatario dell'avviso di accertamento gravato, l'Arciconfraternita xx, anche nei confronti dell'altro soggetto, l'Arciconfraternita xx, che, tuttavia, non ha partecipato al giudizio e non ha potuto esercitare alcuna difesa. E ciò proprio in considerazione della richiamata configurazione dei rapporti economici e fiscali dedotti in questa controversia e della loro connotazione strutturalmente comune ad una duplicità di titolari passivi del rapporto tributario. Ed, allora, questa CTR considera che il giudizio di primo grado si sarebbe dovuto svolgere anche nei confronti dell'Arciconfraternita xx, oltre che nei confronti dell'Arciconfraternita xx, trattandosi di ricorso che riguarda inscindibilmente più soggetti e di sentenza da pronunciare e rendere apponibile nei confronti di entrambi, così come prevede l'art. 14 d.lgs. commi 1 e 2 d.lgs. 546/1992.

La mancata realizzazione del litisconsorzio necessario, nel giudizio avanti alla CTP di Napoli, comporta, quindi, che la causa dev'essere rimessa a quel giudice di prima istanza, in applicazione della previsione di cui all'art. 59 comma lett. b) d.lgs. 546/1992. Le spese di questo giudizio saranno liquidate dal giudice del rinvio, secondo l'esito complessivo della lite.

P.Q.M.

La CTR di Napoli accoglie l'appello, proposto dall'Arciconfraternita xx, e, per l'effetto, annulla la sentenza impugnata n. 6670/2018 e rimette la causa avanti alla CTP di Napoli per l'integrazione del contraddittorio, nei sensi di cui alla motivazione. Rimette le spese di questo grado al giudice del rinvio.

Comm. Trib. Reg. per l'Umbria – Sezione/Collegio 2 – Sentenza del 17/02/2020 n. 55

Edifici di culto – Iscrizione catastale e attribuzione di rendita – Non necessarie

Per gli immobili destinati al culto e non locati il legislatore ha previsto l'assoluta incapacità di produrre reddito (art. 36 comma 3 DPR 917/86) e pertanto tali fabbricati non sono obbligati alla iscrizione catastale se non in via volontaria e senza attribuzione di rendita, qualora il proprietario lo ritenga opportuno o necessario (ad es. per il rilascio della agibilità). Nel caso l'immobile viene iscritto in cat. E/7 ma senza alcuna necessità di attribuzione di rendita.

L'Agenzia delle Entrate di Perugia ha interposto tempestivo appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia n.65/1/18 del 24/10/18 che ha accolto il ricorso della contribuente xx avverso l'avviso di accertamento catastale di una unità immobiliare cat. E/7 ubicata in xx cui era attribuita la rendita di euro 5.530,00.

Con denuncia del 12/12/16 la Congregazione proponeva il classamento E/7 per una nuova costruzione da destinare all'esercizio pubblico di culto senza attribuire alcuna rendita; l'ufficio sulla base degli atti in suo possesso e della stima diretta effettuata, attribuiva la rendita summenzionata sulla base di un valore medio di euro 500 a mq attribuito ad unità aventi caratteristiche similari.

La Congregazione impugnava l'atto con varie motivazioni chiedendone l'annullamento ed i primi giudici accoglievano le motivazioni della contribuente.

Ora l'ufficio appella la decisione ritenuta errata evidenziando che i primi giudici hanno fatto riferimento ad una circolare del 1941 la cui Massima n.59 risulta superata dalle norme emanate successivamente e cioè il DM 701/94 e il DM28/98: tali norme non prevedono l'esclusione dalla iscrizione catastale per gli edifici di culto e pertanto la sentenza deve essere riformata.

Ogni unità immobiliare urbana, se dichiarata, deve essere accatastata e ad essa va attribuita una rendita ordinaria: solo gli immobili indicati all'art. 3 comma 2 DM 28/98 possono iscriversi senza attribuzione di rendita ma tra questi non figurano gli edifici di culto cui pertanto va attribuita rendita cosicché la Massima n. 59 della Circolare n. 134/41 del Ministero delle Finanze richiamata dai primi giudici è inapplicabile perché superata dal DM 701/94 e dal DM 28/98.

L'ufficio elenca poi una lunga serie d'immobili destinati al culto che sono stati assoggettati all'accatastamento con rendita evidenziando la peculiarità solo di vecchissime chiese o cattedrali iscritte e sprovviste di rendita prima dell'istituzione del Nuovo Catasto Edilizio Urbano per le quali non sono state presentate variazioni catastali in aggiornamento cosicché l'esistenza di unità immobiliari senza rendita non delegittima l'atto di accertamento per cui è causa né lo stesso risulta carente di motivazione in quanto soddisfa tutti i requisiti di legge con espliciti richiami alle norme e alla metodologia usata né sussiste il vizio di eccesso di potere denunciato dalla contribuente in relazione a fattispecie analoghe «trattate diversamente» in quanto asserzione non dimostrata e comunque riferibile alla situazione antecedente all'istituzione del Nuovo Catasto Edilizio Urbano come citato sopra; a maggior ragione non sussiste alcuna discriminazione della Congregazione rispetto al culto cattolico, come ben documentato nell'elenco delle chiese cattoliche accatastate con attribuzione di rendita.

Conclusivamente chiede la riforma della sentenza con vittoria di spese. La xx si è regolarmente costituita in giudizio presentando contro deduzioni all'appello chiedendone il rigetto.

Deduce in via preliminare l'inammissibilità per violazione dell'art. 53 D.Lgs. 546/92 non muovendo alcuna specifica doglianza avverso la sentenza (cita Cass. 1461/17 e 4558/17); eccepisce anche la formazione di giudicato interno, inammissibilità per carenza d'interesse e violazione del giudicato ex art. 2909 cod. civ: secondo la contribuente l'ufficio ha fatto acquiescenza alle fonti normative che concernono e regolano gli edifici di culto e non critica la Massima 59 posta a base della decisione; l'Agenzia infatti fa sempre riferimento a fonti normative regolamentari e mai a norme di rango primario citate dai primi giudici e, in ogni caso, è errata l'interpretazione secondo cui gli edifici di culto debbano essere accatastati con attribuzione di rendita ex art. 3 comma 2 DM 28/98; vale invece l'art.36 comma 3 DPR 917/86 secondo cui «non si considerano produttive di reddito, se non oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto».

Anche la contribuente ripropone le sue tesi esposte nel ricorso evidenziando in modo specifico, tra l'altro, l'art. 6 RD 652/39 secondo cui «non sono soggetti a dichiarazione e quindi non sono obbligati all'iscrizione catastale i fabbricati destinati all'esercizio dei culti»; da ciò consegue che il legislatore, per gli immobili destinati al culto e non locati, ha previsto non una mera esenzione ma una incapacità assoluta di produrre reddito e, nella specie, trattasi di luogo pacificamente destinato a riunione per attività religiose e se si ammettesse una rendita catastale diversa da zero, come richiede l'Agenzia appellante, si renderebbe produttivo di reddito un immobile che per legge non lo è (art.

36 TUIR). La questione non verte quindi sulla congruità o meno della rendita ma sul fatto che un luogo di culto, non oggetto di locazione, non può essere sottoposto ad alcuna rendita e su tale punto cruciale l'Agenzia tace senza disconoscere la classificazione dell'immobile come E/7 né vale l'elencazione di altri immobili destinati al culto cui la rendita è stata attribuita sia perché da tale elenco non è possibile verificare se gli stessi siano o meno locati; resta il fatto che in Provincia di Perugia l'85% dei luoghi di culto non ha rendita a fronte del 15% che la possiede; la contribuente ribadisce poi anche il difetto di motivazione che è solo apparente (cita giurisp. Cass.) e rimarca anche una eventuale violazione del principio di uguaglianza e di libertà religiosa concludendo per il rigetto dell'appello con vittoria di spese.

(Omissis)

Motivi della decisione

L'appello è infondato e merita di essere rigettato: non risultano affatto condivisibili le tesi esposte dall'ufficio appellante dirette a dimostrare l'obbligo dell'attribuzione della rendita ad edifici destinati esclusivamente all'esercizio del culto, stante il non inserimento di tali immobili tra quelli indicati nell'art. 3 comma 2 DM 28/98 che elenca quelli esenti.

Invero, superate le eccezioni preliminari d'inammissibilità dell'appello per ritenuta violazione dell'art. 53 D.Lgs.; -546/92 (mancata specificità della doglianza) ovvero per formazione di giudicato interno o carenza d'interesse in quanto non sufficientemente dimostrate, il collegio osserva che il punto centrale della questione non verte sulla congruità o meno della rendita ma, come giustamente evidenziato dalla Congregazione nelle sue difese, sul fatto che un luogo di culto, non oggetto di locazione, non possa essere sottoposto ad alcuna rendita.

Tale asserzione risulta pienamente condivisibile perché il legislatore, per gli immobili destinati al culto e non locati, ha previsto una assoluta incapacità di produrre reddito, in sintonia con quanto esplicitamente affermato dall'art.36 comma 3 DPR 917/86, e quindi tali fabbricati non sono obbligati alla iscrizione catastale se non in via volontaria e senza attribuzione di rendita, qualora il proprietario lo ritenga opportuno o necessario (ad es. per il rilascio del certificato di agibilità ex art.25 lett.a) DPR 380/01).

Non vale poi la tesi dell'ufficio appellante circa la obbligatorietà riferibile meramente a fini statistici o inventariali in quanto tale aspetto viene già assicurato dalla iscrizione dell'immobile in cat. E/7 ma senza alcuna necessità di attribuzione della rendita.

Del resto le istruzioni dell'Agenzia del Territorio circa l'aggiornamento della procedura DOCFA di cui alla Nota 10/5703 prevedono espressamente

che per gli immobili di cat. E/7 (luoghi di culto) «non sia obbligatoria la compilazione dei quadri del valore della rendita» e, successivamente la Circolare n. 6/12 della stessa Agenzia del Territorio (linee guida operative per la determinazione della rendita catastale degli immobili di cat. D e E) rimanda esplicitamente ai paragrafi 47 e 48 dell'Istruzione III del 28/6/42 in cui si specifica (par.48) che «non si determina la rendita catastale per le unità immobiliari accertate nelle cat. D e Eche abbiano diritto all'esenzione permanente dall'imposta fabbricati».

Cade pertanto la tesi dell'ufficio appellante nel rimarcare il fatto che la vigenza dei Regolamenti 701/94 e 28/98; in quanto posteriori, abbiano implicitamente abrogato il principio della Massima n. 59 allegata alla Circolare del Ministero delle Finanze n. 134 del 6/7/41 prot. 6525, richiamata dai primi giudici e condivisa anche da questo collegio circa la non assoggettabilità a rendita di immobili destinati esclusivamente, come nella specie, a luoghi di culto.

Del resto la contribuente ha pure documentato che altri Uffici del Territorio, in autotutela, abbiano revocato provvedimenti attributivi di rendita ad immobili di cat. E/7 adibiti ad esclusivo esercizio di culto ragion per cui la sentenza dei primi giudici merita, anche sotto tale aspetto, ampia conferma con rigetto dell'appello dell'ufficio e condanna al pagamento delle spese del grado in base al principio della soccombenza.

P.Q.M. la Commissione Tributaria Regionale respinge l'appello; condanna parte soccombente al pagamento delle spese di lite che liquida in euro 600,00 oltre accessori di legge se dovuti.

Corte di Cassazione – Sezione V – Sentenza del 11/03/2020 n. 6795

Esenzione ICI – Enti non commerciali – Requisiti oggettivi di destinazione di immobili – Giurisprudenza UE – Spetta

L'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico. Per quanto riguarda il profilo soggettivo, l'esenzione spetta non soltanto se l'immobile è direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se il bene, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente.

Al fine di escludere la natura economica delle attività svolta nell'immobile, è necessario un puntuale accertamento di fatto, condotto in termini rigorosi, ispirandosi alle indicazioni contenute in Cass., Sez. 5, n. 13970 dell'8 luglio 2016 e volto a verificare la gratuità delle attività espletate ovvero che gli eventuali importi versati, per la loro entità, risultino simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione.

Svolgimento del processo

Il Comune di Roma Capitale ricorre, con un unico complesso motivo, avverso la sentenza n. 894/2017 della CTR del Lazio, del 13.02.2017 che, confermando la sentenza di primo grado della CTP Roma, ha annullato l'avviso di accertamento ICI 2008 emesso dal Comune di Roma Capitale nei confronti della Fondazione F., per omesso versamento dell'imposta per l'anno 2008, relativo all'immobile sito in Roma, vicolo Santa Maria in cappella n. 6.

Motivi della decisione

Il Comune ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 comma 1, posto che per l'Ente in esame non sussiste il requisito soggettivo, richiesto dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), per l'esenzione dall'ICI perché l'immobile in questione non è utilizzato direttamente ed in via esclusiva

dall'Ente non commerciale possessore, ma è locato per Euro 120.000,00 annui all'Associazione «E. Institute» e la giurisprudenza di legittimità nega che vi possa essere l'esenzione ICI nel caso di utilizzazione indiretta dell'immobile, ossia da parte di terzi, ancorché anche in tale caso l'attività gestita sia assistita da finalità di pubblico interesse; 2) non sussiste, inoltre, il requisito oggettivo richiesto per l'esenzione dall'ICI, in quanto difetta l'esclusiva destinazione dell'immobile allo svolgimento di una delle attività non commerciali, né produttive di reddito, tassativamente elencate nel D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i).

Resiste, con memoria e controricorso, la Fondazione, chiedendo anche, in via incidentale e condizionata, di accertare e dichiarare l'esistenza del vincolo diretto storico-artistico sull'immobile per cui è causa e, per l'effetto, di riconoscere il diritto della Fondazione al relativo regime agevolato in materia di pagamento dell'ICI. Il ricorso principale è fondato e merita accoglimento.

L'argomento della disposizione agevolativa di cui al citato art. 7, nei termini qui proposto, è stato già affrontato compiutamente nella decisione di questa Corte n. 17256 del 2019 che per ragioni di economia processuale si ritiene di dover qui richiamare per esteso, nelle parti coerenti con quanto qui dedotto, posto che il collegio ne condivide integralmente l'impostazione.

Afferma la Corte che il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 comma 1 lett. i), nel testo vigente dal 01/01/2003 al 03/10/2005 disponeva l'esenzione ICI per «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 T.U.I.R., comma 1, lett. c), approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive». Tale disposizione è stata, in seguito, integrata e modificata, dal D.L. n. 203 del 2005, art. 7, comma 2 bis, convertito in L. n. 248 del 2005, che aveva esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse.

Un'ulteriore modifica, è intervenuta con il D.L. n. 223 del 2006, art. 39, convertito con modificazioni nella L. n. 248 del 2006 che, sostituendo il citato art. 7, comma 2 bis, ha stabilito che l'esenzione disposta dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera «che non abbiano esclusivamente natura commerciale». Le modifiche legislative suddette non si applicano retroattivamente, trattandosi di disposizioni che hanno carattere innovativo e non interpretativo (in questo senso Cass. n. 14530 del 2010; Cass. n. 14795 del 2015).

Occorre precisare, inoltre, che le condizioni dell'esenzione sono cumulative nel senso che è richiesta la coesistenza, sia del requisito soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo in forza

del quale l'attività svolta nell'immobile deve rientrare tra quelle previste dal citato art. 7; deve trattarsi, in particolare, di immobili destinati direttamente ed in via esclusiva allo svolgimento di determinate attività tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana (cfr. Cass. n. 13966 del 2016).

Con riguardo alla verifica del requisito oggettivo è, pertanto, irrilevante, la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi; tale elemento, costituendo una fase successiva, non fa, infatti, venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attività (Cass. n. 24500 del 2009).

Sotto il profilo della distribuzione degli oneri probatori è stato affermato, ed è un principio del tutto condiviso da questo collegio, che «il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova 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. 6711 del 2015).

Sul diverso versante della compatibilità della norma in esame con il diritto unitario, da tempo si è affermato un orientamento di legittimità secondo cui deve tenersi conto della decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012. Tale pronuncia ha verificato se il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), in tema di esenzione ICI, nelle sue diverse formulazioni succedutesi nel tempo, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, in particolare con l'art. 107, par. 1, del Trattato, che dispone: «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza». È stato, poi, precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato. La finalità sociale dell'attività svolta non è, dunque, di per sé sufficiente ad escluderne la classificazione in termini di attività economica.

Per escludere la natura economica dell'attività è necessario che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico. Da tali rilievi consegue l'irrilevanza delle argomentazioni sulle finalità solidaristiche che connotano le attività svolte dalla parte contribuente. Né può tenersi conto della circolare ministeriale (29 gennaio 2009) esplicativa dei criteri utili per stabilire quando le attività di cui all'art. 7, lett. i), debbano essere considerate di natura «non esclusivamente commerciale». La Commissione UE nella pronuncia sopra richiamata ha ritenuto, infatti, che l'applicazione dei criteri di cui

alla citata circolare non vale ad escludere la natura economica delle attività interessate ed ha concluso nel senso che l'esenzione di cui al citato art. 7 costituisce aiuto di Stato. In quella ipotesi, tuttavia, non è stato ritenuto possibile ordinare il recupero delle somme.

Tale ultimo aspetto è stato di recente affrontato e risolto dalla sentenza della CGUE del 6 novembre 2018, (cause riunite C-622/16 P – C-623/16 P, C-624/16). È stato chiarito, infatti, che l'ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità e che diversamente si farebbero perdurare gli effetti anticoncorrenziali della misura. In questo senso è stato precisato che le decisioni della Commissione volte ad autorizzare o vietare un regime nazionale hanno portata generale.

Deve quindi concludersi, dando seguito all'orientamento di legittimità di recente espresso (Cass. n. 4066 del 2019), che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico.

Per quanto riguarda il profilo soggettivo dei presupposti dell'agevolazione, che pure rileva nel caso in esame, va ricordato che, secondo un indirizzo giurisprudenziale che si è venuto affermando nella giurisprudenza della Corte, l'esenzione spetta non soltanto se l'immobile è direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se il bene, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente (Cass. n. 25508/2015; Cass. n. 24308/2019).

Così ricostruita la portata e l'efficacia del dato normativo applicabile alla fattispecie, deve concludersi che il giudice d'appello non ha fatto una corretta applicazione della norma, così come essa deve leggersi ed intendersi alla luce della giurisprudenza nazionale e dei principi di diritto comunitario, in quanto, per tutte le annualità oggi in esame, non è stata correttamente valutata la ricorrenza del presupposto oggettivo per l'esenzione dall'ICI. Infatti, in conformità ai principi sopra indicati, si devono considerare irrilevanti -ai fini tributari- le argomentazioni con le quali la CTR ha ritenuto la sussistenza dei presupposti dell'agevolazione basandosi esclusivamente sulla delibera regionale del Lazio con la quale la Fondazione è stata eretta ad ente orale né sono stati accertati gli effettivi profili logistici ed economici della locazione dell'immobile. Alla luce dei criteri su richiamati per escludere la natura economica delle attività

svolta nell'immobile quale casa di riposo per anziani, è necessario un puntuale accertamento di fatto, condotto in termini rigorosi, volto a verificare la gratuità delle attività espletate ovvero che gli eventuali importi versati dagli anziani siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione. Tale puntuale accertamento di fatto, va condotto in modo rigoroso, ispirandosi alle indicazioni contenute, pur se con riferimento a diversa fattispecie, in Cass., Sez. 5, n. 13970 dell'8 luglio 2016 e, dunque, verificando:

- a) le caratteristiche delle persone ospitate (che devono essere persone effettivamente bisognose);
- b) la durata del soggiorno (da collegare al superamento della condizione di disagio che lo ha generato);
- c) il rapporto con l'amministrazione di riferimento;
- d) l'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.

La sentenza impugnata non ha fatto buon governo dei principi ora enunciati, avendo riconosciuto il ricorrere dei presupposti dell'esenzione senza in alcun modo chiarirne le ragioni secondo i profili fattuali dell'attività svolta, laddove avrebbe dovuto accertare se le attività gestite fossero in concreto esercitate con modalità non commerciali nei termini sopra esposti anche a fronte della circostanza non contestata che la Fondazione è stata eretta ad Ente Morale con delibera di Giunta regionale del Lazio n. 4850 del 12.12.1975 con specifiche finalità assistenziali (così sentenza a pag.5).

Inammissibile è l'appello incidentale perché le questioni poste potranno essere riproposte nel giudizio di merito.

Segue l'accoglimento del ricorso, la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio alla commissione tributaria per il Lazio, in diversa composizione per il riesame nei termini sopra esposti ed anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale. Dichiara assorbito il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR di Roma in diversa composizione anche per la liquidazione delle spese del grado di legittimità.

Corte di Cassazione – Sezione V – Sentenza del 11/03/2020 n. 6850

**Esenzione contributi di bonifica – Ente ecclesiastico – Immobile di
interesse storico-culturale – Non spetta**

In fattispecie di riscossione di contributi consortili, secondo cui la cartella esattoriale che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione. Tale motivazione può essere assolta «per relationem» ad altro atto che costituisca il presupposto dell'imposizione, del quale, tuttavia, debbono comunque essere specificamente indicati gli estremi, affinché il contribuente ne abbia conoscenza o conoscibilità e l'atto richiamato, quando di esso il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione o pubblicazione, non deve essere necessariamente allegato alla cartella.

Svolgimento del processo

Il Seminario Vescovile di (*omissis*) propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 160/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara in rigetto del ricorso proposto avverso cartella esattoriale con cui era stato richiesto il pagamento del contributo dovuto al Consorzio di Bonifica (*omissis*) (succeduto all'estinta Unione dei Comuni Montana Lunigiana) indicato in epigrafe per l'anno 2010.

Il Consorzio si è costituito con controricorso, deducendo l'inammissibilità e l'infondatezza del ricorso.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso il Seminario denuncia violazione di legge (D.Lgs. n. 42 del 2004, artt. 10 e 12) lamentando che la CTR avrebbe erroneamente negato l'applicazione «delle agevolazioni, previste dalla disciplina applicabile al caso di specie, per gli immobili di interesse storico e artistico» affermando la «natura costitutiva» del provvedimento di tutela, ovverosia del

«decreto ministeriale di attribuzione della qualità di bene di rilevanza culturale», sostenendo invece il ricorrente che per i beni che appartengono agli enti ecclesiastici, realizzati da autore non più vivente e la cui esecuzione risalga a oltre settanta anni, come il fabbricato rientrante tra i beni oggetto di imposizione, vige una presunzione di interesse storico culturale fino alla conclusione dell'apposito procedimento di verifica e pertanto, il provvedimento ministeriale di tutela, che ne dichiara l'interesse storico artistico, ha valore meramente ricognitivo.

1.2. La censura in esame è infondata, ancorché per ragioni diverse da quella indicata dalla CTR, dianzi riportata, la cui motivazione sul punto va corretta ai sensi dell'art. 384 c.p.c., u.c.

1.3. In tema di regime fiscale degli edifici riconosciuti di rilievo culturale ai sensi del D.Lgs. n. 42 del 2004 la particolare disciplina per la determinazione del reddito prevista dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 11 e per la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), prevista dalla L. 1 giugno 1939, n. 1089, art. 3, trova, infatti, applicazione solo nell'ambito della materia per la quale è stata dettata, e cioè per le imposte sui redditi e sulla proprietà di immobili, considerata anche la sua natura derogatoria rispetto al principio generale, stabilito dall'art. 53 Cost., di assoggettamento ai tributi delle manifestazioni della capacità contributiva (cfr. con riguardo alle imposte sui redditi Cass. n. 17152/2004).

1.4. Tali norme, pertanto, non possono applicarsi ai fini della determinazione dei contributi consortili, oggetto della cartella esattoriale impugnata in tale sede.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, in rubrica, «violazione o falsa applicazione di norme di diritto- violazione della legge regionale Toscana n. 79/2012 – *error in iudicando* – omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti manifesta irragionevolezza – eccesso di potere giurisdizionale per omessa statuizione circa il difetto di motivazione della cartella esattoriale impugnata omesso esame di un documento decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti».

2.2. Si lamenta, in particolare, che la CTR abbia omesso di valutare che la cartella esattoriale era «stata emessa senza l'indicazione del piano di contribuenza» e che l'ente impositore non avesse quindi «dimostrato la sussistenza di un beneficio per l'immobile di proprietà dell'ente; immobile che si trova nell'area urbana della città e che, pertanto, difficilmente...(poteva)... trarre beneficio da attività di bonifica», giungendo invece erroneamente alla conclusione che «la richiesta di versamento del contributo sarebbe legittima per il sol fatto che l'immobile risulta incluso nel perimetro di contribuenza e che, in ogni caso, debba essere il contribuente a dimostrare l'assenza di qualsivoglia beneficio derivante dall'intervento consortile».

2.3. Le censure vanno disattese.

2.4. Ricorre, in proposito, quanto stabilito dalle SS.UU. n. 11722 del 14/05/2010 (proprio in fattispecie di riscossione di contributi consorziali, ai sensi del R.D. 13 febbraio 1933, n. 215, art. 21), secondo cui «la cartella esattoriale che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione. Tale motivazione può essere assolta *«per relationem»* ad altro atto che costituisca il presupposto dell'imposizione, del quale, tuttavia, debbono comunque essere specificamente indicati gli estremi, anche relativi alla pubblicazione dello stesso su bollettini o albi ufficiali che eventualmente ne sia stata fatta a sensi di legge, affinché il contribuente ne abbia conoscenza o conoscibilità e l'atto richiamato, quando di esso il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione o pubblicazione, non deve essere necessariamente allegato alla cartella – secondo una interpretazione non puramente formalistica della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, (c.d. Statuto del contribuente) – sempre che in essa siano indicati nella cartella i relativi estremi di notificazione o di pubblicazione».

2.5. I requisiti motivazionali necessari e sufficienti, così come individuati da questo indirizzo giurisprudenziale, sono in effetti rinvenibili nella cartella di pagamento in questione (allegata al ricorso), la quale conteneva espresso riferimento al «piano di classifica», al «piano di riparto», e ai criteri di calcolo del tributo.

2.6. Non assume rilevanza che nella cartella non fosse trascritto né allegato il piano di classifica con il relativo perimetro di contribuenza, atteso che questi atti venivano richiamati dalla cartella stessa a valere (anche per quanto concerne l'esatta individuazione del perimetro di contribuenza, e dei criteri di calcolo e ripartizione del contributo di bonifica tra i vari consorziati) quale motivazione *per relationem*, e ciò con riguardo ad un piano di classifica della cui delibera di approvazione si fornivano, in cartella, gli esatti estremi, e che era stato assoggettato alle forme di pubblicazione e di accesso proprie di tutte le delibere della comunità montana.

3. Il ricorso va quindi integralmente respinto.

4. (*Omissis*).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la parte ricorrente al pagamento, in favore del Consorzio controricorrente, delle spese processuali che liquida in Euro 1.500,00 per compensi, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15% ed agli accessori di legge, se dovuti.

Corte di Cassazione – Sezione V – Sentenza del 23/04/2020 n. 8087

Tributi locali – TARSU – Edifici di culto – Condizioni di oggettiva esclusione.

Le norme regolamentari che escludono gli edifici di culto dal calcolo delle superfici per la determinazione della TARSU lo fanno perché ritenuti incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti, non in quanto la destinazione al culto, in assenza di specifica previsione normativa, possa di per sé giustificare l'esenzione dalla tassa. Nel caso di specie, risultavano già scomputate, ai fini della quantificazione del tributo, le superfici del monastero effettivamente adibite ad attività di culto, come le cappelle e le sagrestie, restando assoggettate all'imposizione quelle destinate alle quotidiane esigenze e alle ordinarie incombenze delle religiose ospitate in regime di clausura. Inoltre, non veniva allegata e dimostrata alcuna condizione oggettiva di esclusione dal conferimento di rifiuti solidi urbani per i locali non destinati a culto, i quali, ancorché situati nel complesso immobiliare del monastero, producono rifiuti come qualsiasi altro edificio. (Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.)

Svolgimento del processo

1. Con sentenza depositata il 2 ottobre 2015 n. 1972/12/2015, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale di Bologna accoglieva l'appello proposto dal «Monastero della V.» avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna il 22 settembre 2014 n. 1234/2/2014, con compensazione delle spese giudiziali. Il giudice di appello rilevava che: a) il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento con il quale il Comune di Bologna aveva preteso dal «Monastero della V.» il versamento della T.A.R.S.U. per l'anno 2012 nella misura complessiva di Euro 11.30,00, a titolo di imposta e relativi accessori; b) la Commissione Tributaria Provinciale aveva rigettato il ricorso del contribuente sul presupposto che l'impugnazione riguardava l'avviso di liquidazione della tassa, mentre l'avviso di accertamento non era stato impugnato. La Commissione Tributaria Regionale riformava la decisione di primo grado, rilevando che gli edifici adibiti al culto ed i locali strettamente connessi all'attività di culto erano stati esentati da tassazione ai sensi dell'art. 5 del regolamento comunale in vigore con decorrenza dall'anno 2012.

2. Avverso la sentenza di appello, il Comune di Bologna proponeva ricorso per cassazione, consegnato per la notifica il 3 marzo 2016 ed affidato a tre motivi; il «Monastero della V.» si costituiva con controricorso. Le parti depositavano memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, il Comune di Bologna denuncia violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 62 e 68, del regolamento comunale per l'applicazione della T.A.R.S.U., art. 5, comma 2, lett. h, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente riconosciuto l'esenzione prevista per gli edifici adibiti al culto ed i locali strettamente connessi all'attività di culto in relazione all'intero fabbricato ove il «Monastero della V.» è ubicato.

2. Con il secondo motivo, il Comune di Bologna denuncia violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 64, 70, 71, 72 e 76 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver erroneamente tenuto conto dell'adesione (*recte*: acquiescenza) da parte del «Monastero della V.» all'avviso di accertamento relativo alla T.A.R.S.U. per l'anno 2011 (con riguardo all'incremento della superficie tassabile da mq. 440 a mq. 3.870) e dell'omessa presentazione da parte del «Monastero della V.» di una denuncia di variazione relativa alla T.A.R.S.U. per l'anno 2012.

3. Con il terzo motivo, il Comune di Bologna deduce nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver ommesso di pronunciarsi sull'eccezione proposta con riguardo all'efficacia decisiva in ordine alla spettanza della T.A.R.S.U. per l'anno 2012 dell'adesione (*recte*: acquiescenza) da parte del «Monastero della V.» all'avviso di accertamento relativo alla T.A.R.S.U. per l'anno 2011 (con riguardo all'incremento della superficie tassabile da mq. 440 a mq. 3.870) e dell'omessa presentazione da parte del «Monastero della V.» di una denuncia di variazione relativa alla T.A.R.S.U. per l'anno 2012.

4. Il primo motivo è fondato.

4.1 Delineando l'ambito di esclusione dalla soggezione alla T.A.R.S.U., il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 2, dispone che: «2. Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione».

(*Omissis*)

In attuazione di tale criterio, il regolamento comunale per l'applicazione

della T.A.R.S.U. (in vigore dall'11 luglio 1994), art. 5, commi 1 e 2, lett. h, ha disposto che: «1. Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità. 2. Presentano tali caratteristiche, a titolo esemplificativo: (...) h) edifici o loro parti adibiti al culto nonché i locali strettamente connessi all'attività del culto stesso».

4.2 La norma regolamentare in parola deve essere coordinata con la norma legislativa che enuncia e delimita la nozione generale dell'«attività di culto». Invero, a norma della L. 12 giugno 1984, n. 222, art. 16, «agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) 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; b) 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».

Ora, l'esenzione che era stata specificamente disposta in tema di I.C.I. per gli enti ecclesiastici in relazione al possesso di fabbricati destinati, per quanto qui rileva, all'esercizio delle «attività di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)», era frutto dell'espressa previsione di norma agevolativa, che difetta in tema di T.A.R.S.U.

D'altronde, è noto che la costante giurisprudenza di questa Corte ritiene le norme che disciplinano agevolazioni o esenzioni di stretta interpretazione e, come tali, non suscettibili d'integrazione analogica in virtù di dati extratestuali (Cass., Sez. 5, 4 marzo 2016, n. 4333).

4.3 In tema di T.A.R.S.U., quindi, specificamente questa Corte (Cass., Sez. 5, 14 marzo 2012, n. 4027) ha ritenuto che non fosse sufficiente a configurare il diritto all'esenzione da tassazione l'art. 16 del Trattato Lateranense, dell'immobile adibito a sede della Pontificia Università Gregoriana, nella parte in cui la norma citata stabilisce che gli immobili ivi indicati siano esenti da tributi ordinari e straordinari, quale norma programmatica, che necessita di una specifica attuazione (tale, ad esempio, configurandosi, in tema di I.C.I., il disposto del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. e); norma tanto più necessaria in relazione alla natura della T.A.R.S.U., che è sempre stata intesa come avente valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo, sicché la produzione ed il conferimento di rifiuti costituiscono la *ratio* dell'imposizione e, al tempo stesso, delle relative agevolazioni.

Peraltro, la definizione di edifici destinati al culto deve essere intesa in senso restrittivo quali luoghi dedicati alla venerazione della divinità in genere

e specificamente, nell'accezione teologica – cattolica, della Trinità, dei Santi e della Madonna (Cass., Sez. 5, 23 febbraio 2005, n. 3715).

4.4 L'interpretazione, fatta propria dal giudice di appello, che ipotizza quale sostrato normativo idoneo a giustificare l'esenzione la norma regolamentare in materia di T.A.R.S.U. del Comune di Bologna (regolamento comunale per la T.A.R.S.U., art. 5, comma 2, lett. h), che decreta l'esenzione da T.A.R.S.U. degli «edifici o loro parti adibiti al culto» e dei «locali strettamente connessi all'attività del culto stesso», quale attuazione in materia della L. 12 giugno 1984, n. 222, art. 16, compie, dunque, un vero e proprio salto logico nell'estendere la portata dell'esenzione al possesso di un fabbricato idoneo (almeno per una parte rilevante della sua consistenza) a produrre rifiuti, giusta il generale principio posto dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 2.

Invero, secondo la sentenza impugnata, «una ponderata riflessione ed interpretazione della norma regolamentare suddetta, porta *in re ipsa* a ritenere del tutto esclusa dalla tassa di che trattasi l'edificio di culto, oggetto dell'appello», giacché «sia tutta l'architettura monastica, che la specificità del culto esercitato dalle suore (appartenenti ad un Ordine di clausura) fanno sì che tutte le parti strutturali del Monastero siano destinate al culto: la cappella, il coro, il chiostro, lo stesso refettorio sono luogo di preghiera e meditazione claustrale». Per cui, «tutto il monastero di clausura è architettato e strumentale alla attività costante, giornaliera e diffusa al proprio interno di preghiera e meditazione».

A ben vedere, tale modo di argomentare non è coerente con il limite generale sancito dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 2, per la tipizzazione regolamentare delle esenzioni, secondo cui «non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno», per cui l'unico elemento rilevante al fine di escludere la tassazione è costituito dalla oggettiva inidoneità degli immobili alla produzione di rifiuti. Onde, la peculiare destinazione dei fabbricati può assumere valenza per giustificare l'esenzione dalla T.A.R.S.U. soltanto se si tratti di una modalità di utilizzo che – a prescindere dalla sua conformità alle caratteristiche intrinseche della costruzione non comporta la capacità di generare spazzatura.

4.5 Per cui, va data continuità all'indirizzo di questa Corte, secondo cui le norme regolamentari che escludono gli edifici di culto dal calcolo delle superfici per la determinazione della T.A.R.S.U., lo fanno sempre perché ritenuti «incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti», non in quanto la destinazione al culto, in assenza di specifica previsione normativa, possa di per sé giustificare l'esenzione dalla

tassa (*ex plurimis*: Cass., Sez. 5, 14 marzo 2012, n. 4027; Cass., Sez. 5, 31 maggio 2017, n. 13740; Cass., Sez. 6, 19 dicembre 2018, n. 32789; Cass., Sez. 5, 13 marzo 2019, n. 7153; Cass., Sez. 5, 3 maggio 2019, n. 11679; Cass., Sez. 5, 1 agosto 2019, n. 20752).

Aggiungasi che, nella specie, risultano già scomutate, ai fini della quantificazione del tributo, le superfici del monastero effettivamente adibite ad attività di culto (come le cappelle e le sagrestie), restando assoggettate all'imposizione quelle destinate alle quotidiane esigenze e alle ordinarie incombenze delle religiose ospitate in regime di clausura (alloggi, guardaroba, cucine, refettorio, dispense, lavanderia, stireria, parlatorio, laboratorio, uffici ed altri servizi). Né è stata allegata – e neppure dimostrata – dal contribuente alcuna condizione oggettiva di esclusione dal conferimento di rifiuti solidi urbani per i locali non destinati a culto i quali, ancorché siti nel complesso immobiliare del monastero, producono rifiuti come qualsiasi altro edificio.

5. (*omissis*)

6. In conclusione, fondato il primo motivo ed assorbiti i restanti motivi, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con pronuncia di rigetto del ricorso originario del contribuente.

7. (*omissis*)

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, dichiara assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario del contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito; condanna il contribuente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'amministrazione, liquidandole nella misura complessiva di Euro 2.200,00, oltre spese forfettarie e altri accessori di legge.

Corte di Cassazione – Sezione V – Sentenza del 02/07/2020 n. 13498

Esenzione ICI – Immobili destinati al culto temporaneamente in restauro – Spetta

Ai fini dell'esenzione, rileva l'utilizzo concreto ed attuale dell'immobile per una delle finalità agevolate. L'esenzione dell'imposta prevista dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lettera i), spetta anche nel caso in cui la relazione tra l'immobile ed il soggetto passivo del tributo sia di detenzione e non di possesso. Per converso, l'esenzione non spetta qualora l'immobile perda il carattere di strumentalità all'esercizio delle attività considerate oppure esca dalla sfera di disponibilità del soggetto non profit. Ne segue che ai fini dell'esenzione deve (comunque) prevalere la destinazione, restando irrilevante l'eventuale impossibilità temporanea di utilizzo effettivo. Ciò significa che il mancato utilizzo effettivo dell'immobile, per essere irrilevante ai fini del riconoscimento dell'esenzione deve avere una «causa» che ne escluda il possibile significato che sia cessata la strumentalità del bene all'esercizio delle attività protette.

Fatti della causa

1. La Commissione Tributaria Regionale della Toscana, con sentenza 2 maggio 2017, n. 1097, in causa relativa al diniego di rimborso dell'ICI versata dall' XX, per le annualità 2002, 2003 e 2004, in adempimento di avvisi di accertamento notificati dal Comune di Buggiano (PT) riguardo a tre immobili individuati in base alla relativa categoria catastale come «B/1», «B/5», e «B/7», affermava che il rimborso doveva essere riconosciuto riguardo al primo ed al terzo immobile perché entrambi utilizzati per scopi di cui al Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 7, comma 1, lettera i, (rispettivamente come museo e come luogo di culto o «cappella») ed era stato legittimamente negato riguardo al secondo immobile («B/5»), perché quest'ultimo, soggetto a ristrutturazione, non era stato utilizzato affatto.

2. La suddetta sentenza é impugnata dall'XX e dal Comune di Buggiano.

3. (*Omissis*)

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, l' XX lamenta violazione o falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 324 c.p.c., deducendo che la commissione tributaria regionale, con il pronunciarsi nel merito, ha, per implicito ed errone-

amente, respinto l'eccezione di giudicato, sollevata da essa ricorrente fin dal primo grado e riproposta in appello, in riferimento alla sentenza della commissione tributaria provinciale di Pistoia n. 245/2008, relativa all'ICI pretesa per l'anno 2005, con la quale era stato accertato, con argomenti suscettivi di estensione anche alle annualità precedenti, che tutti gli immobili erano destinati a finalità per le quali valeva l'esenzione dall'imposta ai sensi del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lettera i.

2. Con il secondo motivo, l'XX lamenta violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, art. 7, per avere la commissione ritenuto che l'immobile «B/5», essendo sottoposto a lavori di ristrutturazione, era inutilizzato senza considerare che quando un «fabbricato è in ristrutturazione e vi è insediato un cantiere, lo stesso non è ovviamente utilizzato come abitazione o altro ma non per questo può dirsi inutilizzato e comunque presupposto per la tassabilità».

3. Il primo motivo di ricorso è infondato. Va, anzitutto, evidenziato che la sentenza n. 245/2008, riprodotta nel ricorso per cassazione, si esaurisce nella considerazione, ripresa da passi della sentenza di questa Corte di Cassazione n. 9948 del 2008, per cui «le espressioni «utilizzate per» e «destinare a» (di cui nel Decreto Legislativo n. 504 del 1992, cit. art. 7) possono avere significati equivalenti per cui si deve ritenere che la destinazione dell'immobile è la ragione fondamentale assunta dal legislatore a giustificazione della disposta esenzione. L'uso quindi delle espressioni «utilizzi» non fa riferimento ad un concetto dinamico di «concretezza» e di «effettività» relativamente allo svolgimento delle attività considerate dalla norma ma indica solo la natura del rapporto tra l'immobile e il soggetto che ne dispone». La ricorrente richiama l'orientamento costante di questa Corte secondo cui, «il giudicato formatosi su alcune annualità fa stato con riferimento anche ad annualità diverse, in relazione a quei fatti che costituiscono elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente ma non con riferimento ad elementi variabili con la conseguenza che, in tema di ICI, il giudicato sulle modalità di esercizio di una determinata attività, che sono suscettibili di modificarsi nel tempo, non spiega efficacia espansiva negli altri periodi di imposta» (così, da ultimo, ordinanza n. 7417 del 15/03/2019). La citata sentenza 245/2008, passata in giudicato, non contiene alcun accertamento su fatti, non contiene cioè alcuna statuizione sull'uso degli immobili in questione, ma si basa su considerazioni di diritto. Solo statuizioni su fatti possono (come quelle relative a fatti costitutivi della fattispecie di esenzione insuscettivi di modifica nel tempo) fare stato in un giudizio diverso. Le considerazioni in diritto, al contrario, possono indirizzare il convincimento ma, visto l'art. 113 c.p.c., mai possono assumere efficacia vincolante di giudicato. Dacché la ridetta infondatezza del motivo in esame. Merita per completezza aggiungere, quanto alla capacità di indirizzo della specifica considerazione svolta

dalla sentenza 245/2008, che, per orientamento consolidato di questa Corte (v., ad es., Cass. 13542 del 01/07/2016 e in particolare Cass. 20516 del 12/10/2016), ai fini dell'esonazione, rileva l'utilizzo concreto ed attuale dell'immobile per una delle finalità agevolate. Né, come già evidenziato da questa Corte con sentenza 20516/2016, contraddice siffatto orientamento la sentenza 9948/2008, essendo quest'ultima relativa a «fattispecie del tutto peculiare...: in quel caso era in discussione un atto impositivo ai fini ICI con il quale il Comune negava ad un ente «non commerciale» ai sensi del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lettera c), il diritto all'esonazione prevista dal Decreto Legislativo n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lettera i), relativamente ad un immobile pacificamente destinato dall'ente in questione allo svolgimento di una delle attività «protette» dalla norma agevolatrice per una annualità immediatamente precedente l'anno di inizio di effettivo utilizzo dell'immobile (altrettanto) pacificamente inagibile per l'annualità in contestazione. È con specifico riferimento a detta fattispecie che la Corte, nella richiamata sentenza, ha affermato il seguente principio: «l'esonazione dell'imposta prevista dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lettera i), spetta anche nel caso in cui la relazione tra l'immobile ed il soggetto passivo del tributo sia di detenzione e non di possesso, con la conseguenza che il soggetto non profit ha diritto all'esonazione prevista dall'articolo richiamato anche se il terreno non è stato effettivamente utilizzato (perché nella specie inagibile), purché sia stato nella sua disponibilità». La *ratio* della decisione è espressa nelle conclusioni della citata sentenza, laddove, a seguito di una lettura integrata dei commi 1 (in particolare del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, art. 7, lettera i) e 2, si stabilisce che «l'esonazione non spetta qualora l'immobile perda il carattere di strumentalità all'esercizio delle attività considerate oppure esca dalla sfera di disponibilità del soggetto non profit»: è su questa base, e in difetto di un accertamento di fatto che autorizzi una diversa opinione, che la Corte ritiene corretta quella espressa dal giudice di merito che ha ritenuto che ai fini dell'esonazione «debba (comunque) prevalere la destinazione, restando irrilevante l'eventuale impossibilità temporanea di utilizzo effettivo». Ciò significa che il mancato utilizzo effettivo dell'immobile, per essere irrilevante ai fini del riconoscimento dell'esonazione di cui si discute, deve avere una «causa» che ne escluda il possibile significato che sia cessata la strumentalità del bene all'esercizio delle attività protette» (Cass. 20516/2016 cit.).

4. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile. Nella sua intrinseca contraddittorietà – vi si afferma che un fabbricato in ristrutturazione «non è ovviamente utilizzato come abitazione o altro» e che, ciononostante, «non per questo può dirsi inutilizzato» – si risolve in una conferma e non in una censura della sentenza impugnata. Per completezza si aggiunge che spetta a chi invoca

l'esonazione di cui ad una delle lettere – nella specie, la lettera i) – del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, art. 7, allegare e provare la sussistenza del presupposto applicativo dell'esonazione invocata sicché in tanto una denuncia di violazione del D.Lgs., art. 7, può dirsi fondata in quanto sia stata negata l'agevolazione di cui l'interessato abbia allegato e provato i presupposti e non invece quando, come nella specie, sia stato accertato, come nella specie, che quel presupposto non ricorrea.

5. Il ricorso dell' XX deve essere rigettato.

6. Con il primo motivo del ricorso incidentale, il Comune di Buggiano lamenta violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, art. 7, per avere la commissione ritenuto che l'immobile «B/7» fosse utilizzato per fini di culto, ossia come cappella, malgrado che esso Comune avesse depositato in giudizio un estratto del sito internet dell' XX in cui detto immobile veniva definito come «non visitabile perché in fase di restauro» e malgrado che, a sostegno della ritenuta utilizzazione, non fosse sufficiente il riferimento alla dichiarazione rilasciata in giudizio dal «parroco della Parrocchia di Santa Maria in Selva» trattandosi di dichiarazione nella quale non era specificato se e quando l'immobile fosse stato utilizzato in ciascuno dei tre periodi di imposta considerati.

7. Il motivo è inammissibile. La commissione ha affermato che «è indubbiamente utilizzata a fini di culto la cappella, in quanto luogo destinato al culto, mai declassificato (sconsacrato) e nel caso non può essere sindacata la quantità dell'utilizzazione». L'affermazione, lungi dal costituire errata applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, art. 7, ne costituisce piana applicazione. La censura si risolve nel tentativo di ottenere una nuova valutazione del materiale istruttorio in atti. Il ché non è ammissibile di fronte a questa Corte di legittimità.

8. Il ricorso incidentale deve essere rigettato.

9. Le spese sono compensate per reciproca soccombenza.

10. Ai sensi del DPR n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 *quater*, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente e del controricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello stabilito per il ricorso e per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuti.

P.Q.M.

rigetta il ricorso principale e il ricorso incidentale;

compensa le spese;

dà atto dell'obbligo, a carico della ricorrente e del ricorrente incidentale, di pagare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello stabilito per il ricorso e per il ricorso incidentale, se dovuti.

Corte di Cassazione – Sezione VI – Ordinanza del 16/07/2020 n. 15248

Agevolazioni ONLUS – Imposta di registro – Enti ecclesiastici – Mancata comunicazione all’anagrafe ONLUS – Non spettano

Gli enti ecclesiastici non sono ONLUS di diritto, attesa la mancata inclusione degli stessi nell’elenco tassativo di cui al comma VIII, dell’articolo 10 del decreto legislativo n. 460/1997, e non essendo sufficiente la qualificazione giuridica dell’ente, ma rilevando le finalità da questo perseguite nel rispetto delle altre condizioni, compresa la comunicazione all’anagrafe unica delle ONLUS, La particolare disciplina di favore ad esse riservata discende dall’esigenza di rivitalizzare il terzo settore e di individuare quegli enti commerciali particolarmente meritevoli perché operativi in settori di interesse collettivo. Pertanto, gli enti ecclesiastici, possono beneficiare ai fini fiscali del trattamento previsto per le ONLUS, nel rispetto di parametri ben definiti, limitatamente alle attività di cui all’articolo 10 del decreto legislativo citato, e di conseguenza sono tenuti alla comunicazione prevista, atteso che il rispetto dei requisiti formali costituisce un presupposto fondamentale per ottenere il regime agevolativo. (Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.)

Fatti di causa:

1.- La XX ha acquistato, con atto dell’11 dicembre 2008, beni immobili, dichiarando di volerli utilizzare direttamente per la propria attività, e invocando in proprio favore il regime agevolativo previsto dalla L. n. 222 del 1995 e dal Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 22, per le ONLUS, poiché gli enti ecclesiastici sono ad esse equiparati ai fini fiscali nei limiti previsti dal Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10. L’ufficio ha emesso avvisi di accertamento contestando la sussistenza dei requisiti di cui al Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 22, e rilevando che le imposte ipotecaria e catastale non sono oggetto di esenzione o agevolazione. La Diocesi ha opposto gli avvisi e il ricorso della contribuente e’ stato accolto dalla CTP di Trapani. Ha proposto appello l’Agenzia e la CTR della Sicilia, con sentenza depositata il 18/09/2017 ha confermato la sentenza di primo grado.

2.- (*omissis*)

Ritenuto che:

3.- Con il primo e unico motivo del ricorso l’Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articoli 10, 22,

del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 1, e della L. n. 222 del 1985, articolo 31, commi 1 e u.c., avendo la CTR ritenuto che l'ente ecclesiastico abbia diritto alle pretese agevolazioni tributarie e che è di per sé equiparato alle ONLUS, ai fini dei benefici fiscali, anche a prescindere dalle comunicazione di cui al Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 11, da effettuarsi ai fini dell'inserimento dell'ONLUS nell'apposito registro. Per quanto attiene poi specificamente alle imposte ipotecarie e catastali, l'Agenzia deduce che ha errato la CTR a ritenere che l'avviso non fosse congruamente motivato, limitandosi a «comunicare la generica insussistenza dei presupposti per la chiesta agevolazione». La ricorrente osserva che la motivazione adottata nell'avviso di accertamento in ordine alle imposte ipotecaria catastale e di bollo si salda con il disposto normativo, atteso che il Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 22, riguarda la sola imposta di registro e che la L. n. 222 del 1985, articolo 31, prevede una esenzione tributaria solo per i trasferimenti fino al 31 dicembre 1989. Inoltre, per quanto attiene alla imposta di registro, osserva che gli enti ecclesiastici possono beneficiare delle agevolazioni fiscali previste per le ONLUS solo in relazione alle attività elencate nel Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10, e in conformità a quanto disposto dalla circolare n. 168/E del 1998, e cioè a condizione che tengano separatamente le scritture contabili e assolvano all'onere di comunicazione di cui al Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 11, ritenuta invece non necessaria dalla CTR.

Il motivo è fondato.

La particolare disciplina di maggior favore riservata alle ONLUS discende dall'esigenza di rivitalizzare il cosiddetto «Terzo settore» e di individuare, in questa ottica, quegli enti non commerciali ritenuti particolarmente meritevoli, in quanto perseguono esclusivamente finalità di solidarietà sociale, operando in settori di interesse collettivo. Pertanto, gli enti che possono beneficiare del regime tributario riservato alle ONLUS sono individuati secondo elementi finalistici e non strutturali.

Il Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10, comma 9, in particolare stabilisce che «Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui alla L. 25 agosto 1991, n. 287, articolo 3, comma 6, lettera e), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate al comma 1, lettera a); fatta eccezione per la prescrizione di cui al comma 1, lettera c), agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 20-bis, introdotto dall'ar-

articolo 25, comma 1. Il successivo articolo 11 dispone inoltre che: «È istituita presso il Ministero delle finanze l’anagrafe unica delle ONLUS. Fatte salve le disposizioni contemplate nel regolamento di attuazione della L. 29 dicembre 1993, n. 580, articolo 8, in materia di istituzione del registro delle imprese, approvato con il Decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n. 581, i soggetti che intraprendono l’esercizio delle attività previste all’articolo 10, ne danno comunicazione entro trenta giorni alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministro delle finanze.. 2. L’effettuazione delle comunicazioni di cui al comma 1 è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto».

Gli enti ecclesiastici possono quindi beneficiare ai fini fiscali del trattamento previsto per le ONLUS, nel rispetto di parametri ben definiti: a) limitatamente all’esercizio delle attività di solidarietà elencate nel comma 1, lettera a); b) a condizione che tengano, per tali attività, scritture contabili separate, con osservanza delle disposizioni prescritte al riguardo per le ONLUS (Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 20-bis, introdotto dal Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 25). La circolare ministeriale n. 168/E del 1998 conferma l’obbligo per gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, che intendano «accedere al regime tributario previsto in favore delle ONLUS», di tenere scritture contabili separate, di rispettare i requisiti statuari e i vincoli sostanziali imposti dal Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10, nonché l’onere della comunicazione imposto dall’articolo 11.

La corretta e completa compilazione della comunicazione Decreto Legislativo n. 460 del 1997, ex articolo 11, è un presupposto fondamentale per ottenere il regime agevolativo dal medesimo previsto (Cass. n. 10300/2019). Alla predetta comunicazione sono tenuti tutti i soggetti che intraprendono l’esercizio delle attività previste all’articolo 10 dello stesso decreto. La norma pone dunque un obbligo generalizzato, in ragione non già della qualifica formale rivestita dall’ente ma per l’attività che essi intraprendono. Gli enti ecclesiastici sono equiparati alle ONLUS, quanto al regime agevolativo, limitatamente alle attività di cui all’articolo 10, e pertanto sono tenuti alla comunicazione predetta, atteso che il rispetto dei requisiti formali costituisce un presupposto fondamentale per ottenere il regime agevolativo (Cass. 10330/2019 cit.) Di questi principi la CTR non ha fatto buon governo ritenendo «superfluo» il controllo dello Stato perché già esercitato attraverso il decreto di riconoscimento dell’ente ecclesiastico: ma come sopra si è detto, il beneficio fiscale in questione non compete in ragione della (sola) qualifica di ente ecclesiastico,

bensì per l'attività in concreto esercitata e nei termini previsti dal Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articoli 10 e 11. Gli enti ecclesiastici, infatti, non sono ONLUS di diritto, attesa la mancata inclusione degli stessi nell'elenco tassativo di cui al citato decreto, articolo 10, comma 8, non essendo sufficiente la qualificazione giuridica dell'ente, ma rilevando le finalità da questo perseguite nel rispetto delle altre condizioni della tenuta separata delle scritture contabili di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 20 bis, dei requisiti statutari e dei vincoli sostanziali imposti dal citato Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10, e della comunicazione all'anagrafe unica delle ONLUS di cui al successivo articolo 11 (Cass. 6851/2020).

Infine si osserva che il regime agevolativo è previsto dal Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 22, per l'imposta di registro, sicché non può considerarsi privo di motivazione un avviso di accertamento ove si comunica al contribuente che «si recuperano le imposte ipotecaria e catastale non rientrando comunque nella superiore fattispecie agevolativa» essendo peraltro le norme che prevedono agevolazioni tributarie di stretta interpretazione.

Ne consegue, in accoglimento del ricorso, la cassazione della sentenza impugnata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto può decidersi nel merito, rigettando l'originario ricorso della contribuente. Le spese del doppio grado del giudizio di merito possono essere compensate e le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza della intimata e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta l'originario ricorso della contribuente. Condanna parte intimata alle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 oltre spese prenotate a debito. Compensa le spese del doppio grado di merito.