



# diritto & religioni

Semestrale  
Anno XIV - n. 2-2019  
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

28

 LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE

# Diritto e Religioni

Semestrale  
Anno XIV – n. 2-2019  
**Gruppo Periodici Pellegrini**

*Direttore responsabile*  
Walter Pellegrini

*Direttori*  
Mario Tedeschi – 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. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, A. Fucillo, 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  
M. d'Arienzo, V. Fronzoni,  
A. Vincenzo  
G.B. Varnier  
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*  
*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. Ferrante, P. Stefanì  
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*

AREA DIGITALE

RESPONSABILI

M. Tedeschi

F. Balsamo, 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. 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. Agustín 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:*

**Cosenza** 87100 – Luigi Pellegrini Editore  
Via Camposano, 41 (ex via De Rada)  
Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672  
E-mail: info@pellegrinieditore.it

**Napoli** 80133- Piazza Municipio, 4  
Tel. 081 5510187 – 80133 Napoli  
E-mail: dirittoereligioni@libero.it

*Redazione:*

**Cosenza** 87100 – Via Camposano, 41  
Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672  
E-mail: info@pellegrinieditore.it

**Napoli** 80134 – Dipartimento di Giurisprudenza Università degli studi di Napoli Federico II  
I Cattedra di diritto ecclesiastico  
Via Porta di Massa, 32  
Tel. 081 2534216/18

Abbonamento 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

È possibile acquistare singoli articoli in formato pdf al costo di € 10,00 al seguente

link: [www.pellegrinieditore.com/node/360](http://www.pellegrinieditore.com/node/360)

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@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

– versamento su conto corrente postale n. 11747870

– bonifico bancario Iban IT 88R010308880000000381403 Monte dei Paschi di Siena

– assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

– carta di credito sul sito [www.pellegrinieditore.com/node/361](http://www.pellegrinieditore.com/node/361)

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.

Per ulteriori informazioni si consulti il link: <https://dirittoereligioni-it.webnode.it/>

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

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

ISSN 1970-5301

## Presentazione

Le prime tre decisioni della Corte di Cassazione in tema tributario, qui raccolte, si riallacciano, sotto diverse prospettive, alla questione della verifica della sussistenza dell'attività di religione o culto, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali legalmente previste a favore dell'ente.

Delle proposte pronunce, solo la prima qui riprodotta, nei confronti del ricorrente Istituto ex IPAB, porta il percorso logico dell'Alta Corte ad un esito negativo.

Nello specifico, la decisione della Cassazione, chiamata a pronunciarsi sul ricorso di un Istituto ex IPAB trasformato in azienda pubblica di servizi alla persona, appare coerente con l'impostazione legislativa nel negare l'agevolazione ICI. Il ragionamento della Suprema Corte, infatti, prende in considerazione non solo la natura dell'attività svolta (assistenza ai fanciulli), ben diversa dall'"assistenza ospedaliera" solo per la quale è prevista l'esenzione, ma anche l'elemento temporale dell'immediatezza delle strutture per la destinazione allo scopo istituzionale, posto che per le aree edificabili risultava processualmente incontrovertito che si fosse mai svolta attività assistenziale o altra attività fiscalmente agevolata.

Una seconda decisione qui proposta attiene ad un ricorso in Cassazione proposto da Roma Capitale avverso la Congregazione delle Suore di Nostra Signora dell'Immacolata. La Suprema Corte, dando seguito ad un principio di diritto consolidato dalla sua giurisprudenza, ha confermato le richieste della Congregazione ed ha affermato che quando l'attività di assistenza, o altra equiparata, è fatta dietro un corrispettivo talmente esiguo da potersi definire puramente "simbolico", in quanto appena sufficiente a coprire i costi di gestione, l'attività ricettiva assistenziale è da intendersi senza fine di lucro e non inficia la prevalente natura delle perseguite finalità di culto.

Di interesse, la terza decisione dell'Alta Corte qui riferita e collegabile con la prima pronuncia proposta al lettore, con cui viene accolto un ricorso della Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova, avente ad oggetto il chiarimento del concetto di "destinazione diretta ed immediata" applicabile ad un immobile (in specie, in costruzione) diretto a scopo di culto e religione. La ricostruzione logica della Cassazione enuclea nell'area di edificazione il nodo risolutivo della questione, assodato che questa era senza dubbio strumentalmente preordinata all'attuazione dello scopo istituzionale. Tale circostanza, tra l'altro, assevera il rispetto del principio di non estensibilità dei provvedi-

menti beneficiari, stante il carattere di tassatività e stretta interpretazione delle norme di agevolazione ed esenzione fiscale dominante sull'intera disciplina.

L'ultima decisione della Cassazione si occupa della tassazione di una plusvalenza, derivante dal pagamento, quale indennità di espropriazione di un terreno, a favore di un istituto diocesano per il sostentamento del clero. Il supremo organo di nomofilachia riconosce il regime fiscale agevolativo a condizione che l'ente ecclesiastico in questione, che, per sua natura, può svolgere anche attività commerciale, eserciti quest'ultima in forma non prevalente, e purché l'operazione compiuta, relativamente al terreno espropriato, possa rientrare tra le attività commerciali dell'ente. Si tratta di un raro caso in cui l'agevolazione fiscale presuppone specificamente lo svolgimento di attività commerciali in capo a un ente *non profit*.

## **Cassazione Civile, Sezione V, sentenza 21 marzo 2019, n. 7985**

*Esenzione ICI – Istituto ex-IPAB – Diretta strumentalità di immobile di proprietà a fini istituzionali assistenziali – Non spetta.*

*Gli Istituti ex-IPAB non hanno diritto alle esenzioni ICI in relazione alle aree edificabili di cui siano proprietari qualora difetti, per dette aree, il carattere di diretta strumentalità con l'attività assistenziale svolta e quando detta attività non sia assimilabile a quella di religione o di culto. Nel caso di specie, non si può rapportare l'attività di assistenza ai fanciulli statutariamente svolta, con quella di assistenza ospedaliera in relazione alla quale, solamente, l'esenzione è prevista. A conforto del diniego sta il principio che le norme di esenzione, in quanto derogatorie del regime generale di applicazione dell'imposta, non sono suscettive di interpretazione lata o analogica.*

### **Svolgimento del processo**

1. In controversia insorta tra l'Istituto A. (OMISSIS) ed il Comune di San Gemini con riguardo alla legittimità degli avvisi di accertamento per Ici degli anni dal 2004 al 2008, pretesa dal Comune relativamente ad alcune aree edificabili appartenenti all'Istituto e della quale quest'ultimo contestava la debenza facendo riferimento alla propria natura di istituzione pubblica per l'assistenza e la beneficenza (IPAB) e sostenendo di avere diritto sia all'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. a), sia all'esenzione prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), la commissione tributaria regionale dell'Umbria, con sentenza in data 1 agosto 2012, n. 193, confermava la legittimità degli avvisi già riconosciuta in primo grado, escludendo che all'Istituto spettassero le suddette esenzioni perché, quanto alla prima, “dagli atti non risulta(va) che l'Istituto svolgesse l'attività di cui alla L. n. 833 del 1972, art. 41, richiamata, ai fini Ici, dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7,” e perché, quanto alla seconda, mancava il requisito della “diretta strumentalità” delle aree in questione rispetto all'attività assistenziale svolta dall'Istituto.

2. L'Istituto ricorre per la cassazione della suddetta sentenza, sulla base di quattro motivi illustrati con memoria.

3. Il Comune di San Gemini resiste con controricorso.

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Istituto lamenta violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. a), della L. 23 dicembre 1978, n. 833, art. 41, e del D.Lgs. 4 maggio 2001, n. 207, art. 5,

nonché **omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio**, per avere la commissione tributaria regionale escluso l'applicabilità dell'esenzione prevista dalla prima delle suddette disposizioni senza considerare che essa ricorrente, come dimostrato dal proprio statuto, aveva sempre svolto, sia come IPAB (fino al giugno 2008) sia come Azienda Pubblica di servizi alla persona (in epoca successiva al giugno 2008), funzioni di «ricovero e assistenza a favore di fanciulli abbandonati, dei figli di ignoti, dei fanciulli per i quali sia chiesta assistenza, dei fanciulli nati da unioni illegittime, dei neonati orfani di entrambi i genitori», e per di più trascurando di pronunciarsi sul requisito oggettivo dell'esenzione costituito da ciò gli immobili siano «destinati esclusivamente ai compiti istituzionali dell'ente».

2. Con il secondo motivo di ricorso, l'Istituto lamenta che, a seguire la tesi della commissione secondo cui non spetta ad esso ricorrente l'esenzione prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. a), detto articolo si porrebbe in contrasto con gli artt. 3, 31 Cost., comma 2 e art. 38 Cost., perché negherebbe l'esenzione ad enti che svolgono un'attività – di assistenza alla maternità e all'infanzia – che la Costituzione tende ad agevolare e che non è meno meritoria di quella svolta dagli enti ai quali l'esenzione è riconosciuta.

3. Con il terzo motivo di ricorso, l'Istituto lamenta violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), della L. 23 dicembre 1978, n. 833, art. 41, nonché **omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio**, per avere la commissione tributaria regionale escluso l'applicabilità dell'esenzione prevista dalla prima delle suddette disposizioni affermando che le aree edificabili tassate non erano in rapporto di «diretta strumentalità» rispetto all'attività assistenziale svolta dall'Istituto senza considerare che dette aree erano «funzionali all'ottenimento delle risorse economiche essenziali per erogare le prestazioni assistenziali contemplate dalla statuto».

4. Con il quarto motivo di ricorso, l'Istituto lamenta che, a seguire la tesi della commissione secondo cui non spetta ad esso ricorrente l'esenzione prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), detto articolo si porrebbe in contrasto con gli artt. 3, 31 Cost., comma 2 e art. 38 Cost., perché senza ragione negherebbe l'esenzione per gli immobili non strumentali degli enti di assistenza alla maternità e all'infanzia, che la Costituzione prevede debbano essere agevolati.

5. Il primo motivo è infondato. Merita ricordare che il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a), stabilisce che sono esenti da imposta «gli immobili posseduti... dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui alla L. 23 dicembre 1978, n. 833, art. 41... destinati esclusivamente ai compiti istituzionali», che la L. n. 833 del 1978, art. 41, stabilisce (per quanto interes-



sa) che «salva la vigilanza tecnico-sanitaria spettante all'unità sanitaria locale competente per territorio, nulla è innovato alle disposizioni vigenti per quanto concerne il regime giuridico-amministrativo degli istituti ed enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che esercitano l'assistenza ospedaliera, nonché degli ospedali di cui alla L. 26 novembre 1973, n. 817, art. 1». Il riferimento al D.Lgs. n. 207 del 2001, art. 5, («le istituzioni che svolgono direttamente attività di erogazione di servizi assistenziali sono tenute a trasformarsi in aziende pubbliche di servizi alla persona...») si correla alla trasformazione dell'Istituto da IPAB e Azienda pubblica di servizi alla persona, avvenuta in data 24 giugno 2006 (circostanza incontrovertibile). La commissione tributaria regionale, laddove ha negato all'Istituto l'esenzione in parola dicendo che «la (OMISSIS) è sicuramente una ex IPAB ma agli atti non risulta che svolga attività di cui alla L. n. 833 del 1978, art. 41», non ha violato né ha falsamente applicato le disposizioni sopra richiamate avendo invece, in modo esatto, riscontrato che l'Istituto svolgeva statuatariamente un'attività (di assistenza ai fanciulli) diversa da quella di «assistenza ospedaliera» (solo in riferimento alla quale l'esenzione è prevista). Né la sentenza impugnata può essere censurata per non avere la commissione trattato del requisito oggettivo dell'esenzione essendo evidente l'inutilità di trattare di tale requisito una volta esclusa la ricorrenza del requisito soggettivo.

6. Il terzo motivo di ricorso, che per ragioni di economia va esaminato prima del secondo, è infondato. Merita ricordare che il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), stabilisce che sono esenti da imposta «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16 lett. a)». Va altresì evidenziato che la norma, come ogni norma di esenzione o di agevolazione, in quanto determinativa di una deroga al regime generale di applicazione dell'imposta, non è suscettiva di interpretazione lata o analogica. La commissione tributaria regionale, laddove ha negato all'Istituto l'esenzione in parola evidenziando che le aree edificabili in questione – le quali a detta dello stesso Istituto sono «funzionali all'ottenimento delle risorse economiche essenziali per erogare le prestazioni assistenziali contemplate dalla statuto» – non erano direttamente strumentali all'attività assistenziale non ha violato né ha falsamente applicato le disposizioni richiamate avendo invece, in modo esatto, riscontrato che le aree edificabili non erano destinate ad una delle attività agevolate ossia che su quelle aree non veniva realizzata l'attività assistenziale.

7. Quanto al secondo e al quarto motivo di ricorso, con i quali vengono sollevati dubbi di legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a) e i), si osserva: ai sensi della L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 23, un incidente di costituzionalità è giustificato qualora il giudizio non possa essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità e se la questione non è manifestamente infondata; il dubbio sollevato rispetto alla lett. a) è irrilevante perché la prospettata equiparazione tra enti dediti all'assistenza all'infanzia (quale l'Istituto ricorrente) e gli enti per cui la norma prevede l'esenzione, riguarderebbe solo i beni «destinati esclusivamente ai compiti istituzionali», ossia immobili direttamente e immediatamente destinati allo svolgimento delle attività agevolate, laddove invece, nel caso di specie, si tratta di aree (edificabili) su cui (è incontrovertito) non sia mai stata svolta attività assistenziale; il dubbio sollevato rispetto alla lett. i) è manifestamente infondato essendovi una evidente giustificazione logica alla base della scelta legislativa che proprio perché giustificata non travalica i limiti della discrezionalità del legislatore e si sottrae ad ogni ragionevole dubbio – di esentare dall'imposta soltanto gli immobili «destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali», e non tutti gli immobili degli enti che svolgono quelle attività.

9. Il ricorso deve essere rigettato.

10. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna l'Istituto A. (OMISSIS) a rifondere al Comune di San Gemini le spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 4500,00, oltre spese forfetarie ed accessori di legge;

ai sensi del testo unico approvato con il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il pagamento, da parte dell'Istituto ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art., comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 5 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 marzo 2019

## **Cassazione Civile, Sezione V, sentenza 22 maggio 2019, n. 13787**

**Esenzione ICI – Ente ecclesiastico – Qualificazione giuridica dell’attività svolta – Equivalenza tra gratuità della prestazione e compenso simbolico – Spetta.**

*Gli enti ecclesiastici proprietari di immobili adibiti ad attività ricettiva assistenziale senza fine di lucro o percettori di un corrispettivo simbolico, tale da dar luogo ad un volume di affari sufficiente alla sola copertura dei costi di gestione, pur dovendosi in concreto operare l’accertamento, godono delle esenzioni ICI*

Fatto

1.- La Congregazione delle Suore di Nostra Signora dell’Immacolata, proprietaria di immobili, ha impugnato l’avviso di accertamento ICI dell’anno 2008 deducendo di avere diritto alla esenzione dall’imposta ai sensi del D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i).

2.- La Commissione tributaria provinciale ha respinto il ricorso; la Congregazione ha proposto appello che è stato accolto dalla Commissione regionale del Lazio, ritenendo non dovuta l’imposta per la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi dell’esenzione.

3.- Avverso la predetta sentenza propone ricorso per cassazione Roma Capitale, affidandosi ad un unico motivo. Alla pubblica udienza del 4 aprile 2019 il P.G. ha chiesto il rigetto del ricorso, i procuratori hanno insistito in atti.

Diritto

Ragioni della decisione

4.- Con l’unico motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione di legge (art. 360 c.p.c., n. 3) in relazione del D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i);

4.1- La CTR ha ritenuto che negli immobili oggetto di imposizione siano svolte attività ricettive assistenziali che non hanno fine di lucro, e quindi non per il mercato e non in condizioni di concorrenza. In particolare la Commissione ha verificato il volume d’affari medio mensile di ciascuno degli immobili in questione (Euro 499, 00) e lo ha considerato esiguo, idoneo a coprire solo i costi di gestione Roma Capitale osserva che il diritto alla esenzione spetta solo quando oltre al requisito soggettivo (natura di ente non commerciale) sussista anche il requisito oggettivo e cioè la finalità di culto e comunque

che il volume d'affari in questione non può considerarsi esiguo.

4.2. Il motivo è inammissibile, in quanto si traduce in una censura sul giudizio di fatto operato dalla Commissione.

5.- Si deve premettere che la CTR si è attenuta principio di diritto più volte affermato da questa Corte, in materia di esenzione dall'ICI per gli enti non commerciali. Il D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), nel testo *ratione temporis* applicabile ha stabilito che l'esenzione si applica, sussistendo il requisito soggettivo e cioè la natura non commerciale dell'ente (che qui non è in discussione), alle attività indicate nella medesima lettera "che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Per giurisprudenza costante di questa Corte, il requisito oggettivo ai fini dell'esenzione prevista dall'art. 7 (nella formulazione vigente per le annualità 2004/2005) è "rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, il cui accertamento deve essere operato in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale". (Cass. civ. sez. V 10754/2017; Cass. civ. sez. V n. 5041/2015). Più di recente, questa Corte ha precisato che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali del D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa UE ove abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, dovendo intendersi tale, secondo il diritto dell'Unione (decisione 2013/284/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012), l'attività svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass. n. 4066/2019).

5.1.- Nella fattispecie la CTR ha verificato la natura della attività svolta in questi immobili, classificandola come attività ricettiva per fini sociali (ospitalità a parenti di malati, a studenti in condizioni disagiate) e il volume d'affari, concludendo che si tratti di compensi simbolici, idonei solo a coprire i costi di gestione.

Si tratta di un giudizio in fatto, di cui in questa sede non si può chiedere la revisione, posto che il principio di diritto applicato è corretto e conforme alla giurisprudenza di questa Corte.

Il ricorso deve quindi essere dichiarato inammissibile.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

PQM

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente alle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 3.000,00 oltre rimborso spese forfetarie ed accessori di legge.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 *quater* dà atto della

sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

## Cassazione Civile, Sezione V, sentenza 17 luglio 2019, n. 19180

**Esenzione ICI – Congregazione dei Testimoni di Geova – Immobile destinato ad attività di culto – Sussistenza di vincolo preparatorio e strumentale alla destinazione finale – Spetta.**

*Per destinazione di un immobile si intende l'uso concretamente possibile in relazione alla natura del bene. Tale criterio è estensibile anche ad un edificio in costruzione insistente, a sua volta, su un'area avente già una destinazione oggettivamente impressa e non mutabile ma strumentalmente preordinata ad attuare scopi di culto o religione, quali possono intendersi le attività didattiche.*

*L'ente proprietario dell'edificio godrà pertanto di esenzione ICI.*

Fatto

1.- La Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova ha impugnato l'avviso di accertamento per ICI dell'anno 2006, pretesa dal Comune di Milano e relativa ad un terreno edificabile sul quale essa Congregazione aveva già presentato (anno 2003) una denuncia di inizio attività di edificazione di un fabbricato, poi ultimato e accatastato nell'anno 2007, e destinato ad attività di culto. La Congregazione ha fatto valere innanzi al giudice di primo grado il difetto di sottoscrizione dell'avviso (motivo non riproposto in appello), il difetto di motivazione e il diritto all'esenzione ai sensi del D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i) trattandosi di immobile destinato al culto.

2.- Il ricorso è stato respinto e la CTR della Lombardia, adita in appello dalla contribuente, ha confermato la decisione di primo grado con sentenza depositata il 10 marzo 2014.

3.- Ricorre per cassazione la Congregazione affidandosi a cinque motivi. Resiste con controricorso il Comune di Milano.

Diritto

RAGIONI DELLA DECISIONE

4.- Con il primo motivo del ricorso la Congregazione lamenta la violazione di legge in relazione al D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i).

La ricorrente deduce che la CTR ha reso una erronea lettura dell'art. 7 perché ha fatto riferimento al concetto di utilizzo diretto del bene, che qui non viene in discussione poiché l'immobile è sempre stato utilizzato dalla Congregazione, e sin dall'inizio destinato a scopi di culto.

Con il secondo motivo di ricorso la parte lamenta la violazione di legge in relazione all'art. 2909 c.c., atteso che sul punto del diritto alla esenzione dall'ICI, anche durante la fase della costruzione dell'edificio, si sarebbe formato il giudicato.

La ricorrente deduce di aver prodotto, unitamente all'atto di appello, due sentenze della CTR di Milano, di cui la controparte non contesta l'avvenuto passaggio in giudicato, nelle quali è stato accertato che nell'area in questione negli anni 2005 e 2007 era in corso di costruzione un edificio che, una volta ultimato, è stato accatastato come E/7 ed è stato effettivamente destinato al culto e quindi esentato da ICI. In queste sentenze il giudice di secondo grado ha affermato: "si deve ritenere che l'immobile di cui si discute, ancorché costituito da una area edificabile, fosse fin dall'origine destinato a luogo di culto. E come tale anche se non poteva essere concretamente utilizzato per tale scopo, fino alla ultimazione dell'edificio doveva comunque usufruire dell'esenzione fiscale".

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta la violazione del D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, n. 4 lamentando che i giudici di merito non hanno motivato se non per mezzo di una tautologia la censura sul difetto di motivazione dell'avviso di accertamento. Con il quarto motivo di ricorso si lamenta la violazione della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162 atteso che la circostanza che il contribuente si sia difeso non vale a sanare il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento. Con il quinto motivo di ricorso si lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in quanto la Congregazione ha lamentato che gli atti richiamati nell'avviso di accertamento non sono stati allegati né il loro contenuto è stato riprodotto e il giudice di secondo grado non ha considerato e analizzato questo punto.

5.- I primi due motivi devono esaminarsi congiuntamente, non potendosi prescindere, nella soluzione della questione, dall'accertamento in fatto operato dalla CTR della Lombardia con le sentenze di cui sopra si è detto, relative agli anni 2005 e 2007.

La CTR infatti nega la esenzione in parola non solo per difetto del requisito dell'uso diretto, ma anche per difetto di uso immediato: è infatti pacifico che nell'area in questione, finché l'edificio era in costruzione, non vi si tenevano funzioni religiose mentre, completato l'edificio, esso è stato effettivamente usato per scopi di culto e attività di religione, e il tributo non è più stato preteso.

Questa Corte si è già pronunciata con specifico riferimento all'immobile costruendo destinato a fini didattici (esenti ICI così come l'esercizio del culto), affermando che "per destinazione dell'immobile deve intendersi infatti l'uso concretamente possibile in relazione alla natura del bene: l'area edifi-

cabile che sia impegnata e effettivamente assoggettata ai passaggi burocratici e materiali indispensabili per l'edificazione dei locali universitari, assistenziali, etc. è area che rientra nel novero degli immobili agevolati" (Cass. n. 9787/2017). Diversamente invece nel caso in cui l'area non venga impegnata con atti inequivoci al fine protetto dal legislatore. Il punto è quindi di verificare non tanto se l'uso è stato immediato, ma se l'area in questione, anche durante il periodo in cui l'edificio era in costruzione e quindi -giocoforza- non effettivamente usato per le attività esenti, aveva però già una destinazione inequivocamente impressa e non mutabile. Nella fattispecie si è formato un giudicato, riguardante gli anni di imposta 2005 e 2007 su una circostanza di fatto, necessariamente valevole anche per l'anno intermedio 2006, e cioè che l'area in oggetto, anche in fase di edificazione, era in effetti strumentalmente preordinata ad attuare e rendere possibile la destinazione esente di culto

Di conseguenza deve ritenersi che nella fattispecie l'area sia stata impegnata sin dall'inizio per l'edificazione di un edificio di culto e non per altro.

La conclusione qui accolta non contravviene al carattere di tassatività e stretta interpretazione delle norme di agevolazione o esenzione, dal momento che essa non estende il beneficio ad ipotesi non previste, ma attua appieno la *ratio* di favore nella considerazione del ravvisato vincolo preparatorio e strumentale alla destinazione finale dell'immobile.

Pertanto spetta alla ricorrente, per il terreno di cui si tratta, l'esenzione di cui al D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i) anche per l'anno 2006, ciò in applicazione dei seguenti principi di diritto: – in materia di Ici, il regime di esenzione di cui al D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 si applica anche, per le annualità di edificazione, sull'area di costruzione, a condizione che tale edificazione sia indirizzata, in maniera univoca e conforme allo strumento urbanistico ed al titolo edilizio, alla realizzazione di un immobile destinato allo svolgimento di attività esente; – l'univoca strumentalità e la conformità dell'attività edilizia alla realizzazione di immobile destinato ad attività esente costituiscono l'oggetto di un accertamento di fatto demandato al giudice di merito".

Ne consegue l'accoglimento del ricorso, con assorbimento degli ulteriori motivi del ricorso, la cassazione della sentenza impugnata e, potendosi decidere nel merito senza ulteriori accertamenti in fatto, l'accoglimento dell'originario ricorso della contribuente.

La particolarità e sostanziale novità della questione giustificano la compensazione per intero delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente.



## **Cassazione Civile, Sezione V, sentenza 30 luglio 2019, n. 20480**

**Tributi erariali diretti – Plusvalenze su operazioni speculative – Opzione per la rivalutazione e l'imposizione sostitutiva – Istituti per il sostentamento del clero – Sussistenza – Limiti.**

*Gli Istituti diocesani per il sostentamento del clero sono legittimati ad esercitare l'opzione per la rivalutazione dei beni immobili ed il versamento dell'imposta sostitutiva della tassazione della plusvalenza successivamente realizzata con la cessione degli stessi ove ed entro i limiti in cui svolgano in concreto, accanto ad attività di religione o di culto, attività di carattere commerciale.*

*(Massima tratta dal CED della Cassazione)*

Svolgimento del processo

1. L'Istituto diocesano propone ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 3250/46/14, depositata 11 aprile 2014, che ha rigettato l'appello dello stesso contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli, che aveva rigettato il ricorso del medesimo ente contro il silenzio-rifiuto serbato dall'Amministrazione finanziaria sulla sua istanza di rimborso delle ritenute erariali d'acconto, trattenute dallo I.A.c.p. di Napoli sull'indennità di espropriazione convenuta con l'Istituto diocesano e pagata a quest'ultimo.

2. Infatti, il contribuente aveva proposto all'Agenzia delle Entrate istanza di rimborso dell'importo di Euro 142.767,80, trattenuto dallo I.A.c.p., quale sostituto d'imposta ed a titolo di ritenuta d'acconto, sull'indennità dovuta allo stesso Istituto diocesano come indennità, convenuta tra le parti, per l'espropriazione di un terreno di proprietà di quest'ultimo.

Assumeva infatti il contribuente (così come risulta dalla sentenza impugnata) che l'importo in questione era stato indebitamente trattenuto, atteso che lo stesso Istituto diocesano aveva in precedenza optato per la rivalutazione del medesimo immobile oggetto dell'espropriazione, pagando la relativa imposta sostitutiva del 4%, oltre agli interessi, di cui alla L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 91. Aggiungeva inoltre di non aver riportato il relativo credito, del quale chiedeva il rimborso, nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2009.

3. Proposto dal contribuente ricorso, presso la Commissione tributaria provinciale di Napoli, avverso il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, quest'ultima si era costituita, eccependo (così come risulta dalla sentenza impugnata)

che il terreno in questione non poteva essere legittimo oggetto della rivalutazione, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui alla citata L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 91, in quanto si trattava di un bene destinato ad attività commerciale ed appartenente ad un ente non commerciale.

Aveva infatti dedotto l'Agenzia delle Entrate che la disciplina applicabile in materia era dettata dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 15, comma 16, convertito, senza modifiche, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, e dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 15, in base ai quali possono beneficiare della rivalutazione i soggetti titolari di reddito d'impresa; ovvero, ma limitatamente ai beni relativi all'attività commerciale, gli enti non commerciali, i quali, pur svolgendo attività commerciali, non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di queste ultime.

Inoltre, l'Ufficio aveva altresì eccepito che, ove pure il contribuente avesse avuto diritto al rimborso domandato, avrebbe dovuto richiederlo riportando il relativo importo a credito, ciò che non era avvenuto nella dichiarazione dei redditi presentata dall'Istituto diocesano per l'anno 2009.

La CTP ha rigettato il ricorso ritenendo quest'ultima eccezione, relativa alle modalità di esercizio dell'eventuale diritto del contribuente al rimborso, fondata ed assorbente rispetto a quella dell'ammissibilità, nel caso di specie, della rivalutazione del terreno de quo.

4. Avverso la sentenza di primo grado ha proposto appello, dinnanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania, il contribuente, riaffermando il suo diritto al rimborso e la proponibilità della relativa istanza nelle forme di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38.

All'esito del contraddittorio con l'Ufficio, la CTR ha rigettato l'appello, ritenendo che, in forza delle disposizioni normative già invocate in primo grado dall'Agenzia delle Entrate, non ricorressero i presupposti soggettivi della rivalutazione del terreno in questione, ai fini dell'applicazione della relativa imposta sostitutiva, non rientrando l'istituto diocesano tra gli enti legittimati ad accedere a tale regime fiscale.

Ritenuto tale motivo ostativo all'accesso alla rivalutazione dell'immobile ed alla relativa imposta sostitutiva, e quindi preclusivo del sorgere del diritto del contribuente al rimborso delle somme trattenute dal sostituto d'imposta sull'indennità incassata dall'Istituto diocesano per l'espropriazione dello stesso bene, la CTR, nella motivazione, ha dichiarato prima esplicitamente assorbita la questione relativa alla forma con la quale l'eventuale rimborso avrebbe dovuto essere richiesto, immediatamente dopo definendo "condivisibile" l'"indicazione... effettuata dalla sentenza di primo grado" sul punto, secondo la quale il contribuente avrebbe necessariamente dovuto riportare il relativo importo a credito nella successiva dichiarazione.

5. Il contribuente propone quindi ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidato a due motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione della L. 20 maggio 1985, n. 222, artt. 15 e 16; del D.L. n. 185 del 2008, art. 15, comma 16, convertito dalla L. n. 2 del 2009; e della L. n. 342 del 2000, art. 15.

Sostiene il ricorrente che avrebbe errato il giudice a quo nell'escludere, in base alle citate norme, che l'istituto diocesano per il sostentamento del clero fosse legittimato ad accedere alla rivalutazione del terreno in questione, al fine dell'applicazione opzionale dell'imposta sostitutiva della tassazione della plusvalenza successivamente realizzata con l'incasso dell'indennità di espropriazione dello stesso bene, con conseguente diritto dell'espropriato al rimborso della ritenuta d'acconto trattenuta dall'espropriante su tale attribuzione patrimoniale.

1.1. Infatti, secondo il ricorrente, il giudice a quo non avrebbe considerato la natura giuridica dello stesso Istituto diocesano per il sostentamento del clero, che costituisce un ente ecclesiastico dotato di personalità giuridica civile che, proprio ai sensi della L. n. 222 del 1985, artt. 15 e 16 annovera tra i suoi compiti sia attività di religione o di culto, sia attività diverse, tra le quali anche quelle commerciali o a scopo di lucro. Invece, sostiene il ricorrente, il giudice a quo, si sarebbe limitato a valutare unicamente lo scopo non dichiaratamente commerciale dell'Istituto, ritenendolo sufficiente ad escludere la sua inclusione sia tra i soggetti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 1, lett. a) e b), richiamato dal D.L. n. 185 del 2008, art. 15, comma 16, convertito dalla L. n. 2 del 2009; sia tra i soggetti menzionati nella L. n. 342 del 2000, art. 15.

1.2. Il motivo è fondato e va accolto, nei termini che seguono.

Al fine dell'inquadramento giuridico della fattispecie, occorre muovere dalla premessa che, come ha dedotto lo stesso ricorrente, gli Istituti diocesani per il sostentamento del clero fanno parte degli enti ecclesiastici che possono essere civilmente riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, ai sensi della L. n. 222 del 1985, artt. 21, 22 e 15.

Il successivo art. 24, comma 1, determina le attività demandate agli Istituti per il sostentamento del clero, stabilendo, per quanto qui interessa, che, dall'1 gennaio 1987, ognuno di essi provveda, in conformità allo statuto, ad assicurare, nella misura periodicamente determinata dalla Conferenza episcopale italiana, il congruo e dignitoso sostentamento del clero che svolge servizio in favore della relativa diocesi.

L'art. 27, inoltre, aggiunge che l'Istituto centrale e gli altri Istituti per il sostentamento del clero possono svolgere anche funzioni previdenziali integrative autonome per il clero, prevedendo altresì che ogni Istituto diocesano destini, in conformità ad apposite norme statutarie, una quota delle proprie risorse per sovvenire alle necessità che si manifestino nei casi di abbandono della vita ecclesiastica da parte di coloro che non abbiano altre fonti sufficienti di reddito.

Gli artt. 33-36 prevedono ulteriori compiti degli Istituti diocesani per il sostentamento del clero e regolano il funzionamento di questi ultimi sotto diversi aspetti. Appare utile evidenziare, per quanto qui interessa, che l'art. 35, comma 1, in materia di aspetti economici riguardanti il funzionamento dell'Istituto, stabilisce che esso provveda all'integrazione economica eventualmente spettante ai sacerdoti della diocesi con i redditi del proprio patrimonio, salvo l'intervento dell'Istituto centrale nel caso in cui questi ultimi fossero insufficienti. Gli artt. 36-38, infine, disciplinano l'alienazione di beni, ed in particolare anche di immobili, da parte degli Istituti per il sostentamento del clero.

Dal complesso di tali disposizioni si evince pertanto che il legislatore non ha escluso, ed anzi ha presupposto, che l'Istituto diocesano per il sostentamento del clero possa svolgere, accanto ad attività di religione o di culto, anche ulteriori compiti, ed in particolare anche attività di natura e rilevanza economica e commerciale, finalizzate alla produzione di quei redditi del proprio patrimonio attraverso i quali provvedere ad integrare, se necessario, la remunerazione spettante al clero che svolge servizio in favore della diocesi, per assicurare il congruo e dignitoso sostentamento di ogni sacerdote.

Pertanto, così come dedotto dal ricorrente, l'Istituto diocesano per il sostentamento del clero si inserisce tra gli enti ecclesiastici, civilmente riconosciuti, che, come previsto dalla L. n. 222 del 1985, art. 15 possono svolgere, oltre alle attività di religione o di culto descritte dal successivo art. 16, lett. a), ovvero "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", anche quelle diverse di cui all'art. 16, lett. b), ovvero "quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro".

L'individuazione delle due categorie di attività, ai fini della relativa disciplina nell'ordinamento civile, ed in particolare per quanto riguarda l'aspetto tributario, deve peraltro tener conto anche di quanto previsto dall'art. 7, n. 3, dell'accordo del 18 febbraio 1984 tra la Santa Sede e la Repubblica italiana, cui ha dato ratifica ed esecuzione, con protocollo addizionale, la L. 25 marzo 1985, n. 121.

Infatti, con riferimento alle attività di religione o di culto, il comma 1 di tale disposizione pattizia dispone che: “Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione.”.

Riguardo invece alle ulteriori attività, il comma 2 dell’art. 7, n. 3, dell’accordo 18 febbraio 1984, espressamente richiamato dalla L. n. 222 del 1985, art. 15 stabilisce che: “Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime.”.

1.3. Tanto premesso in ordine alla natura ed alle funzioni dell’Istituto ricorrente, deve rilevarsi che, in materia di rivalutazione di beni immobili, il D.L. n. 185 del 2008, art. 15, comma 16, convertito dalla L. n. 2 del 2009, dispone che: “I soggetti indicati nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 1, lett. a) e b), nonché le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono, anche in deroga all’art. 2426 c.c. e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni immobili, ad esclusione delle aree fabbricabili e degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività di impresa, risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2007.».

Il successivo comma 19 prevede poi che il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato con l’applicazione di un’imposta sostitutiva dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, dell’imposta sul reddito delle società, dell’imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento da versare con le modalità indicate al comma 23; mentre il comma 20 stabilisce che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, con il versamento di un’imposta sostitutiva dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, dell’imposta sul reddito delle società, dell’imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali con la misura del 3 per cento per gli immobili ammortizzabili e dell’1,5 per cento relativamente agli immobili non ammortizzabili, da computare in diminuzione del saldo attivo della rivalutazione.

I soggetti indicati nell’art. 73 TUIR, comma 1, lettere a) e b), richiamati dalla disposizione appena citata, coincidono con:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, non-

ché le società Europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative Europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Ovvia l'estraneità dell'Istituto ricorrente rispetto ai soggetti di cui alla lettera a), lo stesso deve dirsi rispetto a quelli di cui alla lettera b), ed in particolare con riferimento agli enti, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Infatti, come risulta dalla premessa ricostruzione normativa della natura del ricorrente, e come del resto dedotto espressamente nello stesso ricorso, l'Istituto diocesano per il sostentamento del clero è un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, che, accanto allo svolgimento di compiti di religione o di culto (o, quanto meno, «di attività dirette a tali scopi», come declina l'art. 7, comma 1, n. 3, dell'accordo del 18 febbraio 1984), annovera attività diverse, che possono comprendere anche quelle commerciali, che tuttavia non sono esclusive, nè prevalenti.

Pertanto, non appare errata la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso l'applicabilità del D.L. n. 185 del 2008, art. 15, comma 16, convertito dalla L. n. 2 del 2009, in considerazione dell'estraneità dell'appellante Istituto rispetto ai soggetti legittimati alla rivalutazione da tale disposizione.

1.4. Tuttavia, il D.L. n. 185 del 2008, art. 15, comma 23, convertito dalla L. n. 2 del 2009, dispone che per l'attuazione della rivalutazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni della L. 21 novembre 2000, n. 342, artt. 11, 13 e 15 quelle del D.M. 13 aprile 2001, n. 162 (attuativo della L. n. 342 del 2000), nonché quelle previste dal decreto ministeriale 19 aprile 2002, n. 86 (emanato in attuazione della disciplina di rivalutazione prevista dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 3, commi 1, 2 e 3) Il richiamato L. n. 342 del 2000, art. 15, comma 1, intitolato «Ulteriori soggetti ammessi alle rivalutazioni», stabilisce che:

«1. Le disposizioni degli articoli da 10 a 14 si applicano, per i beni relativi alle attività commerciali esercitate, anche alle imprese individuali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate e agli enti pubblici e privati di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), e successive modificazioni, nonché alle società ed enti di cui, comma 1, lett. d) e alle persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.».

Per effetto del rinvio alla L. n. 342 del 2000, art. 15, la rivalutazione deve

pertanto ritenersi estesa anche ai soggetti di cui all'art. 87 TUIR (ora art. 73), comma 1, lett. c) e d), ovvero, rispettivamente, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; e le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Dunque, in forza della norma appena richiamata, rientrano tra i soggetti beneficiari della rivalutazione in questione anche gli enti non commerciali, ovvero quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, categoria dalla quale, per tutto quanto sinora argomentato, non può astrattamente ed apoditticamente sottrarsi, come ha invece ritenuto il giudice a quo, l'Istituto ricorrente, quanto meno nei limiti in cui esso effettivamente svolga anche attività di natura commerciale (quindi diverse da quelle a di religione o di culto, necessariamente proprie dell'ente ecclesiastico). Pertanto il giudice a quo ha errato nell'escludere, a priori e senza alcuna valutazione in concreto delle attività «diverse» che risultino effettivamente svolte dall'ente, il ricorrente dai soggetti ammessi a beneficiare della rivalutazione in questione.

Tuttavia, occorre anche precisare che, per gli enti non commerciali, la L. n. 342 del 2000, art. 15, comma 1, limita, dal punto di vista oggettivo, il ricorso alla rivalutazione ai soli «beni relativi alle attività commerciali esercitate».

Pertanto, l'accertamento del giudice a quo avrebbe dovuto necessariamente estendersi, in concreto, anche all'oggettiva relazione tra il bene oggetto della rivalutazione e le attività commerciali che risultino effettivamente svolte dall'ente ricorrente, questione che peraltro già apparteneva al contraddittorio tra le parti, come risulta dalla stessa sentenza impugnata.

Per effetto dell'accoglimento del primo motivo, la sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio della causa al giudice a quo affinché, effettuati i necessari accertamenti in fatto, provveda a nuova decisione, in base ai principi già illustrati.

2. Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, comma 2, e la falsa applicazione del paragrafo 2.2 della circolare 6 novembre 2002, n. 81, dell'Agenzia delle Entrate, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, oltre al «difetto assoluto di motivazione» circa un fatto decisivo per il giudizio, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Sostiene il ricorrente che avrebbe errato il giudice a quo nel condividere, senza peraltro motivare le ragioni, l'appellata decisione della CTP, secondo la quale il contribuente avrebbe dovuto «portare a credito la ritenuta subita all'atto dell'erogazione dell'indennità», invece di proporre la domanda di rim-

borso de qua.

2.1. Il motivo è inammissibile, con riferimento a tutti i vizi e le censure che in esso il ricorrente ha formulato contestualmente.

Infatti, immediatamente dopo (e nonostante) la previa ed espressa dichiarazione di assorbimento della questione delle modalità di proposizione della domanda di rimborso, il giudice a quo, nella motivazione della sentenza impugnata, ha, definito «condivisibile» l'»indicazione (... effettuata dalla sentenza di primo grado» sul punto, secondo la quale il contribuente avrebbe necessariamente dovuto riportare il relativo importo a credito nella successiva dichiarazione.

In fattispecie analoga, nella quale il giudice dell'appello aveva ritenuto assorbita una questione, pur reputandola incidentalmente fondata, questa Corte ha già avuto modo di precisare che è inammissibile, in sede di giudizio di legittimità, il motivo di ricorso che censuri un'argomentazione della sentenza impugnata svolta *ad abundantiam*, e pertanto non costituente una *ratio decidendi* della medesima (Cass. 10/04/2018, n. 8755).

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo, nei limiti di cui in motivazione;

dichiara inammissibile il secondo motivo;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.