



diritto & religioni

Semestrale
Anno V - n. 1-2010
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

9



**LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno V - n. 1-2010
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttore
Mario Tedeschi

Segretaria di redazione
Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero, G. Fubini, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale
Diritto canonico
Diritti confessionali
Diritto ecclesiastico
Sociologia delle religioni e teologia
Storia delle istituzioni religiose

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci
A. Bettetini, G. Lo Castro
G. Fubini, A. Vincenzo
L. Musselli
G.J. Kaczyński
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

Giurisprudenza e legislazione amministrativa
Giurisprudenza e legislazione canonica
Giurisprudenza e legislazione civile

Giurisprudenza e legislazione costituzionale
Giurisprudenza e legislazione internazionale
Giurisprudenza e legislazione penale
Giurisprudenza e legislazione tributaria

RESPONSABILI

G. Bianco
P. Stefanì
A. Fuccillo, Raffaele Santoro,
Roberta Santoro
F. De Gregorio
S. Testa Bappenheim
G. Schiano
A. Guarino

Parte III

SETTORI

Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

F. Petroncelli Hübler, M. Tedeschi

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
E-mail: martedes@unina.it

Redazione:

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

Napoli 80134 - Facoltà di Giurisprudenza
I Cattedra di diritto ecclesiastico
Via Porta di Massa, 32
Tel. 081 2534216/18
E-mail: mariadarienzo@libero.it

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

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
- assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

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. Essi riceveranno n. 2 fascicoli gratuiti della rivista.

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

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

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

ISSN 1970-5301

Risoluzione Agenzia Entrate, Dir. centr. Normativa e contenzioso, 1 Aprile 2009 n. 90/E

Oggetto

Interpello ex art. 11 legge 212/2000 – Trasformazione di una IPAB in fondazione di diritto privato – Duplice soggettività passiva ai fini Irap.

La trasformazione di una IPAB, ente pubblico, in una fondazione di diritto privato incide, agli effetti tributari, sul piano della soggettività passiva, determinando una duplicazione dei soggetti e dei periodi d'imposta. Infatti, il mutamento della qualificazione giuridica da ente pubblico non economico a ente privato comporta una distinta soggettività passiva e l'applicazione di un differente regime tributario ai fini IRAP. Peraltro, la prosecuzione in capo ai soggetti derivanti dalla trasformazione delle IPAB dei rapporti giuridici, di cui erano titolari dette istituzioni, disciplina la continuità dei rapporti giuridici in capo al nuovo ente, ma non esclude l'autonoma soggettività dell'ente sorto a seguito della trasformazione.

Testo

La Fondazione ALFA riferisce di essere una fondazione di diritto privato, iscritta nel registro delle persone giuridiche, sorta in data ... 2008 a seguito della “depubblicizzazione” di una Istituzione pubblica di Assistenza e Beneficenza (IPAB) disposta con decreto del Presidente della Regione Friuli Venezia Giulia 15 maggio 2008, n. 116.

Ciò premesso l'interpellante chiede di conoscere le modalità di determinazione dell'IRAP nonché quelle relative agli obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta relativamente all'anno 2008 in cui è avvenuta la predetta “trasformazione” dell'ente pubblico in ente di diritto privato.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La Fondazione interpellante ritiene che la trasformazione di una IPAB in ente di diritto privato non determini, agli effetti tributari, una successione di soggetti giuridici, ma solo un mutamento della veste giuridica da ente pubblico non commerciale a ente privato non commerciale.

A tal fine l'istante fa presente che il citato decreto di depubblicizzazione n. 116 del 2008, all'articolo 5.2, comma 2, stabilisce che fra ente pubblico e fondazione di diritto privato “non si determina soluzione di continuità legale”.

La continuità legale ha effetto, secondo l'ente interpellante, ai fini tributari, in quanto non determina la nascita di un nuovo soggetto d'imposta e, pertanto, il 2008 costituisce “un unico periodo d'imposta sia ai fini IRES che IRAP” a cui corrisponde, per ciascuna delle imposte richiamate, un'unica obbligazione tributaria.

L'istante fa presente, tuttavia, che il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 prevede per gli enti pubblici non economici modalità di determinazione della base imponibile IRAP nonché un'aliquota diverse rispetto a quelle stabilite per gli enti privati non commerciali.

Al fine di determinare l'IRAP dovuta, nel rispetto delle diverse modalità stabilite dal decreto legislativo n. 446 del 1997 per gli enti pubblici non economici rispetto agli enti privati non commerciali, l'ente interpellante propone di distinguere l'intero perio-

do d'imposta 2008 in due sottoperiodi, procedendo secondo le seguenti modalità:

a) per il sottoperiodo dal 1° gennaio 2008 al 14 maggio 2008 la base imponibile sarà determinata secondo le disposizioni previste per gli enti pubblici dall'articolo 10-bis del decreto legislativo n. 446 del 1997 con applicazione dell'aliquota dell'8,5 per cento ai sensi dell'articolo 16, comma 2, dello stesso decreto legislativo;

b) per il sottoperiodo dal 15 maggio 2008 al 31 dicembre 2008 la base imponibile sarà determinata secondo le disposizioni previste per gli enti privati non commerciali dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 446 del 1997 con applicazione dell'aliquota del 3,9 per cento stabilita dall'articolo 16, comma 2, dello stesso decreto legislativo.

Per quanto riguarda il calcolo delle retribuzioni, l'istante ritiene che l'IRAP relativa all'ente pubblico dovrà calcolarsi sulla base delle retribuzioni pagate entro il 14 maggio, mentre l'IRAP dovuta dalla fondazione privata dovrà essere determinata sottraendo dalle retribuzioni di competenza dell'intero anno 2008 quelle effettivamente pagate entro la predetta data del 14 maggio.

Ciò posto, atteso che i modelli di dichiarazione dell'IRAP non consentono di indicare per uno stesso periodo d'imposta basi imponibili determinate secondo diverse modalità, né di calcolare l'imposta dovuta applicando aliquote differenti, l'istante propone di presentare, per l'anno 2008, due modelli di dichiarazione ai fini IRAP, relativi rispettivamente, alla parte di periodo d'imposta in cui ha avuto la qualifica di ente pubblico non economico (1° gennaio-14 maggio 2008) e a quella in cui ha assunto la qualifica di ente privato non commerciale (15 maggio-31 dicembre 2008).

La Fondazione ALFA precisa, inoltre, che il termine di presentazione di entrambe le dichiarazioni dovrà determinarsi con riferimento all'intero periodo d'imposta 2008 e che l'IRAP dovuta per l'anno 2008 dovrà essere versata unitariamente alla data del 16 giugno 2009.

Per quanto riguarda gli acconti versati, relativamente ai primi cinque mesi del 2008, gli stessi, a parere dell'interpellante, dovranno essere scomputati dall'IRAP determinata in relazione al periodo 1° gennaio-14 maggio 2008.

Parere dell'agenzia delle entrate

La soluzione prospettata dall'interpellante si fonda sul presupposto che la trasformazione di una IPAB – ente pubblico – in un ente di diritto privato non incide, agli effetti tributari, sul piano della soggettività passiva, permanendo un unico soggetto e un unico periodo d'imposta.

Tale soluzione, motivata sulla “continuità legale” fra i due enti, non appare coerente con la disciplina fiscale, in particolare in materia IRAP, in quanto, come rilevato dallo stesso interpellante, le modalità di determinazione della base imponibile e la relativa aliquota applicabili agli enti pubblici si differenziano da quelle stabilite per gli enti privati.

La fondazione istante ritiene di poter intervenire, a tal fine, sulle modalità di adempimento degli obblighi dichiarativi, prospettando, nell'ambito di un unitario periodo di imposta una suddivisione convenzionale, nonché sulle modalità operative relative sia al calcolo dell'imposta dovuta sia allo scomputo degli acconti versati.

Al riguardo, si ritiene che le problematiche evidenziate dallo stesso interpellante scaturiscano dalla distinta e autonoma soggettività passiva dell'ente pubblico preesistente rispetto alla fondazione privata risultante dalla trasformazione.

Ai fini IRAP, la disposizione recata dall'articolo 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997, nell'elencare, infatti, al comma 1, i soggetti passivi dell'imposta, individua, alla lettera e), fra l'altro, gli enti privati non commerciali, e alla lettera e-bis), le “am-

ministrazioni pubbliche” di cui all’art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001 (già art. 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29) fra le quali sono ricompresi gli enti pubblici non economici.

Lo stesso decreto legislativo n. 446 del 1997 prevede, in relazione alle stesse tipologie di soggetti, agli articoli 10 e 10-bis, distinte modalità di determinazione della base imponibile IRAP nonché, all’articolo 16, diverse aliquote d’imposta.

Da quanto sopra si evince che il mutamento della qualificazione giuridica da ente pubblico non economico a ente privato comporta una distinta soggettività passiva e l’applicazione di un differente regime tributario ai fini IRAP.

Tale conclusione non è preclusa, a parere della scrivente, contrariamente a quanto sostenuto dall’istante, né nella previsione della “continuità legale” fra IPAB e fondazione di cui al richiamato decreto di depublicizzazione n. 116 del 2008 né nella normativa concernente il riordino del sistema delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB) recata dal decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207 – recepita dalla legge regionale del Friuli Venezia Giulia 11 dicembre 2003, n. 19 – secondo cui le persone giuridiche private derivanti dalla trasformazione delle IPAB “subentrano” in tutti i rapporti attivi e passivi delle istituzioni pubbliche dalle quali derivano.

La normativa sopra richiamata, infatti, prevedendo la prosecuzione in capo ai soggetti derivanti dalla trasformazione delle IPAB dei rapporti giuridici di cui erano titolari dette istituzioni, disciplina la continuità dei rapporti giuridici in capo al nuovo ente, senza con ciò escludere l’autonoma soggettività dell’ente sorto a seguito della trasformazione.

Dalla ricostruzione operata, conformemente a quanto osservato dalla Direzione Regionale, discende che nella fattispecie oggetto dell’istanza di interpello rilevano agli effetti tributari due soggetti autonomi d’imposta.

Risoluzione Agenzia Entrate, Dir. centr. Normativa e contenzioso, 3 Novembre 2009 n. 199

Oggetto

Interpello ex art. 11 legge 212/2000 - Istituto centrale per il sostentamento del clero - Erogazioni liberali mediante carta di credito – Deducibilità.

Le erogazioni liberali a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero, pur in assenza di una espressa previsione normativa in materia, possono essere effettuate, ai fini della deducibilità dal reddito complessivo dell'erogante, tramite carta di credito. Infatti, il pagamento mediante carta di credito assicura la tracciabilità del versamento al fine di facilitare i controlli e garantire l'effettività dei versamenti. Per usufruire dell'agevolazione tributaria è sufficiente la tenuta e l'esibizione, in caso di eventuale richiesta dell'amministrazione finanziaria, dell'estratto conto della società che gestisce la carta di credito.

Testo

L'Istituto centrale per il sostentamento del clero chiede di sapere se le erogazioni liberali in suo favore possano essere effettuate, ai fini della deducibilità dal reddito complessivo dell'erogante prevista dall'art. 46 della legge 20 maggio 1985, n. 222, anche tramite carta di credito ancorché tale

modalità di versamento non sia contemplata tra quelle espressamente previste dal decreto del Ministro delle finanze del 12 dicembre 1988, emanato in attuazione del medesimo articolo 46 della legge n. 222 del 1985.

Soluzione interpretativa prospettata dall'interpellante

L'istante ritiene che le erogazioni liberali effettuate in suo favore tramite carta di credito possano essere dedotte dai soggetti eroganti ai sensi dell'articolo 46 della legge 20 maggio 1985, n. 222, ancorché tale modalità di versamento non sia contemplata tra quelle espressamente previste dal decreto del Ministro delle Finanze del 12 dicembre 1988.

Secondo l'Istituto centrale per il sostentamento del clero occorre, infatti, tener conto dell'evoluzione tecnologica intervenuta successivamente all'emanazione del decreto del Ministro delle finanze del 12 dicembre 1988 nonché delle modalità previste per le erogazioni liberali in favore delle ONLUS e delle associazioni di promozione sociale dall'art.15, lettere i-bis) e i-quater), del TUIR.

Parere dell'agenzia delle entrate

In via preliminare si rileva che l'istanza presentata dall'Istituto centrale per il sostentamento del clero è inammissibile, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, quale interpello ordinario di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 atteso che la fattispecie

rappresentata non interessa direttamente l'interpellante nella veste di contribuente.

Si fornisce, pertanto, un parere nell'ambito della consulenza giuridica disciplinata dalla circolare n. 99 del 18 maggio 2000, non produttivo degli effetti tipici dell'in-

terpello.

L'articolo 46 della legge 20 maggio 1985, n. 222 ha introdotto, al comma 1, a decorrere dal periodo d'imposta 1989, la possibilità per le persone fisiche di portare in deduzione dal proprio reddito complessivo "le erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di lire due milioni (euro 1.032,91), a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana".

Il comma 2 del medesimo art. 46 della legge n. 222 del 1985 ha previsto che "le relative modalità sono determinate con decreto del Ministro delle finanze".

Con decreto del Ministro delle finanze 12 dicembre 1988 è stato stabilito che le erogazioni liberali in denaro versate dalle persone fisiche a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana debbono risultare, ai fini della loro deduzione dal reddito complessivo fino all'importo di 1.032,91 euro, dai seguenti documenti: 1) bollettino di versamento in conto corrente postale intestato all'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana; 2) quietanza liberatoria rilasciata a nome dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana su appositi stampati predisposti e numerati da detto Istituto;

3) in caso di bonifico bancario a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana, ricevuta rilasciata dall'azienda di credito al cliente attestante l'avvenuto accreditamento dell'importo dell'erogazione liberale, per detta causale, sul conto corrente bancario intestato all'Istituto centrale beneficiario.

L'art. 10, comma 1, lettera i), del TUIR, nel testo modificato dal D.L. n. 330 del 31 maggio 1994, convertito con modificazioni dalla legge n. 473 del 27 luglio 1994, ha recepito il contenuto del richiamato art. 46 della legge n. 222 del 1985 [prevedendo la deducibilità dal reddito complessivo delle erogazioni liberali in denaro a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana fino all'importo di due milioni di lire (euro 1.032,91)] senza fornire ulteriori indicazioni circa le modalità di erogazione.

Ciò premesso, circa la possibilità che le erogazioni liberali a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana siano effettuate anche tramite carta di credito, in analogia alle erogazioni liberali a favore delle ONLUS e delle associazioni di promozione sociale ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettere i-bis) e i-quater), del TUIR, si osserva quanto segue.

L'utilizzo della carta di credito è stato previsto, unitamente ad altri sistemi di pagamento, quali carte di debito e prepagate, assegni bancari e circolari dall'articolo 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, per il versamento delle imposte scaturenti dalle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA.

Analoghe modalità di versamento (banca, ufficio postale e sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari) sono state previste dall'art. 15, lettere i-bis) e i-quater), del TUIR per l'effettuazione delle erogazioni liberali a favore delle ONLUS e delle associazioni di promozione sociale.

I predetti sistemi di pagamento, che assicurano la tracciabilità del versamento al fine di facilitare i controlli e garantire l'effettività dei versamenti medesimi, trovano applicazione, come precisato nella circolare n. 39/E del 2005, anche in assenza di una specifica previsione normativa e in analogia a quanto previsto per la generalità delle erogazioni detraibili a favore delle ONLUS, anche

per le erogazioni liberali disciplinate dall'art. 14 del decreto-legge 14 marzo 2005,

n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, a favore delle ONLUS, delle associazioni di promozione sociale, delle fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica.

Parimenti con le risoluzioni n. 133/E del 14 giugno 2007 e n. 96/E del 14 marzo 2009 è stato chiarito che le medesime modalità di versamento devono essere utilizzate, ai fini della fruizione dei relativi benefici fiscali, anche per le erogazioni liberali a favore, rispettivamente, di enti che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera h), del TUIR, e a favore delle organizzazioni non governative ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera g), del TUIR.

Le istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi 730/2009 e UNICO 2009, relativamente alle "modalità di versamento delle erogazioni", confermano la generale applicabilità degli anzidetti sistemi di versamento delle erogazioni liberali al fine della fruizione dei relativi benefici fiscali.

In particolare, le medesime istruzioni precisano che per le erogazioni liberali effettuate tramite carta di credito è sufficiente la tenuta e l'esibizione, in caso di eventuale richiesta dell'amministrazione finanziaria, dell'estratto conto della società che gestisce la carta di credito.

Tutto quanto sopra rappresentato, si ritiene che anche le erogazioni liberali a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero, pur in assenza di una espressa previsione normativa in materia, possano essere effettuate, ai fini della deducibilità dal reddito complessivo dell'erogante, tramite carta di credito.

Corte di Cassazione, Sez. Trib., 20 novembre 2009 n. 24500

Enti ecclesiastici - Immobili destinati ad attività sanitaria - Esenzione Ici ex art. 7, comma 1, lett. i, d.lgs. n. 504 del 1992 – Non compete, atteso lo svolgimento in forma commerciale dell'attività sanitaria.

Gli immobili posseduti da un ente ecclesiastico e utilizzati per attività sanitaria possono usufruire dell'esenzione Ici, di cui all'art. 7, comma primo, lett. i, del d.lgs. n. 504 del 1992. Tuttavia, l'esenzione non compete qualora lo svolgimento dell'attività sanitaria sia produttivo di lucro e di reddito.

La destinazione degli utili al perseguimento di fini sociali o religiosi è un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività e non rileva al fini della tassazione Ici.

La l. 2 dicembre 2005, n. 248 (di conversione del d.l. 30 settembre 2005, n. 203), che ha inserito nel d.l. convertito, all'art. 7, il comma 2 bis del seguente tenore testuale: "l'esenzione disposta dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse", nonché il d.l. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39 (convertito in l. 4 agosto 2006, n. 248), specificamente rubricato "modifica della disciplina di esenzione dall'Ici", che ha sostituito il riprodotto testo originario del comma 2 bis con il seguente: "l'esenzione disposta dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale", non rappresentano norme interpretative del d.lgs. n. 504 del 1992, e, pertanto, non hanno efficacia retroattiva.

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato al Comune di La Spezia, la Casa di Cura Congregazione delle Suore Infermiere dell'Addolorata "ente morale di diritto pontificio dotato di personalità giuridica (d.p.r. 31 gennaio 1957)", esercente, a norma del proprio statuto, opere di religione e di culto nonché, senza fine di lucro, opere di istruzione, assistenza ospedaliera, assistenza sociale, di beneficenza – premesso che:

(1) perseguiva "i suoi fini istituzionali attraverso la gestione di quattro case di cura (una delle quali, la Casa di Cura Congregazione delle Suore Infermiere dell'Addolorata, ... nel Comune di), tre case di riposo per bisognosi ed anziani, due case missionarie (una in India e l'altra nelle Filippine), con finalità sia sanitarie che assistenziali";

(2) il 2 maggio 2002 detto Comune aveva emesso un "avviso di accertamento con riferimento all'imposta comunale sugli immobili (Ici) relativa all'anno 1996" (*recte*: 1998), "rilevando la mancanza della denuncia e del versamento" di tale imposta e "disponendo il pagamento di complessivi Euro 38.231,499" -, in forza di due motivi, chiedeva di cassare ("con ogni consequenziale pronuncia anche in ordine alle spese") la sentenza n. 33/02/04 della Commissione Tributaria Regionale della Liguria (depositata il 24 settembre 2004) che aveva respinto il suo appello avverso la decisione (71/01/03) della Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia la quale aveva

disatteso il ricorso con cui aveva impugnato detto avviso.

Il Comune intimato non svolgeva attività difensiva.

Il 24 settembre 2009 la ricorrente depositava memoria ex art. 378 c.p.c.

Diritto

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con la sentenza gravata la Commissione Tributaria Regionale – individuata la “questione posta al suo esame nell’accertamento dell’“assoggettabilità o meno all’imposta comunale sugli immobili dei fabbricati di proprietà di un ente ecclesiastico, nel quale si svolga attività sanitaria” – ha disatteso il gravame della Congregazione (che contestava l’“assoggettabilità” in forza di considerazioni attinenti “sia al dato soggettivo relativo alla propria qualifica di ente ecclesiastico, sia oggettivo, attinente all’attività svolta”) esponendo che, poiché “la base imponibile del tributo” è costituita dal valore dell’immobile, “l’Ici si configura in relazione ai suoi elementi soggettivo ed oggettivo come un’imposta diretta di tipo patrimoniale reale” e, quindi, “le ipotesi particolari di esenzione, quale quella contenuta nel d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, lett. i) che concerne gli immobili utilizzati dagli enti pubblici e privati, diversi dalle società, non aventi per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive” vanno interpretate “in relazione a tale configurazione”.

Il giudice di appello, poi, aggiunge, che, prevedendo la norma – con specifico riferimento agli enti ecclesiastici, ai quali attiene la disciplina dettata dalla l. 20 maggio 1985, n. 222 – l’“esenzione dall’imposta anche per gli immobili utilizzati per lo svolgimento delle attività di cui all’art. 16, lett. a) della legge predetta”, solo gli immobili nei quali si svolgono attività di religione o di culto, individuate nella citata l. n. 222 del 1985, art. 16, lett. a (vale a dire “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”) sono esentate dall’imposizione, e non anche quelli ai quali si riferisce la lett. b) del medesimo art. 16, nei quali si svolgono attività diverse, di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, attività commerciali o a scopo di lucro: di conseguenza, “l’attività svolta dalla Congregazione, essendo produttiva di reddito, “non può valere ad esonerare l’immobile dall’imposizione”, a nulla valendo considerazioni circa l’impiego delle somme ricavate dall’attività sanitaria che vi si svolge, non rilevando le stesse “a fronte dell’oggettiva considerazione del carattere commerciale dell’attività stessa” (che la stessa appellante, sostanzialmente, ammette).

In conclusione, secondo il giudice *a quo*, “il beneficio dell’esenzione dell’imposta non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali” (nella fattispecie, gestione di una casa di cura organizzata per prestazioni di servizi clinici e sanitari): cfr., da ultimo, Cass. civ., trib., 8 marzo 2004 n. 46455.

2. La Congregazione investe tale decisione con due motivi.

A. Con il primo, la ricorrente denuncia “violazione e falsa applicazione del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, lett. i)” esponendo, innanzi tutto, che le motivazioni della sentenza impugnata trovano smentita nel d.l. 17 agosto 2005, n. 163, art. 6 rubricato “esenzione dall’Ici per particolari immobili”, con il quale il Governo ha chiarito, con norma di interpretazione autentica (evidente dal suo tenore letterale “l’esenzione si intende applicabile”, con conseguente operatività della stessa *ab*

origine) che anche gli immobili utilizzati da enti religiosi per attività di assistenza e beneficenza e svolte in forma commerciale fruiscono dell'esenzione dall'Ici qualora dette attività siano connesse a finalità di religione o di culto: il legislatore, dunque, ha chiarito che il d.lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 1, lett. i) deve essere interpretato nel senso che, per il godimento dell'esenzione ivi contemplata, assume rilevanza unicamente il fine di carattere religioso che accompagna il compimento delle attività di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura, a nulla rilevando l'eventuale veste commerciale assunta dalle attività medesime.

La ricorrente aggiunge che – ricavandosi agevolmente, dalla semplice lettura dell'art. 7 detto, che l'agevolazione in esame è applicabile al ricorrere di due sole condizioni: “una soggettiva” l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale secondo la definizione di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 1, lett. c), nel caso pacifica in causa perché non contestata; “una oggettiva” (il cespite deve essere destinato esclusivamente alle attività specificamente elencate) – ad identica conclusione si poteva e doveva pervenire anche prima dell'intervento chiarificatore operato con il d.l. n. 163 del 2005 atteso che:

(1) sul versante soggettivo, gli enti ecclesiastici (come pacifico in giurisprudenza ed in dottrina) sono da ritenersi non commerciali

(a) perché per il d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, lett. c) occorre far riferimento allo statuto oppure all'atto costitutivo (e per l'art. 2 del suo statuto essa esercita opere di religione e di culto, senza fine di lucro, opere di istruzione, educazione, assistenza ospedaliera, opere di assistenza sociale in tutte le sue varie forme, opere di beneficenza rispondenti alle particolari esigenze dei tempi e dei luoghi dove essa è operante, secondo le proprie finalità), per cui il fine perseguito da una tale realtà ecclesiastica è “sempre un fine apostolico, di religione e di culto” (come confermato dalla l. 20 maggio 1985, n. 222, art. 2 per il quale “sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari”) dato che ogni ente ecclesiastico può di fatto perseguire il generale scopo di religione anche svolgendo attività di diversa natura che comunque costituiscono un mezzo di apostolato tra le genti, come l'attività di assistenza ai malati ed ai bisognosi) e

(b) in quanto per il d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 111 bis, comma 4 (art. 149 della nuova numerazione), introdotto dal d.lgs. n. 460 del 1997 in evidente omaggio alla netta separazione tra due ordinamenti sovrani e distinti sanciti dagli accordi tra Stato e Chiesa (leggendosi nella relazione governativa a detto d.lgs. che “in tali enti sono sempre presenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica”), le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, di tal che, secondo tale norma, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, quali che siano le attività svolte (quindi, anche commerciali), non perdono mai, ai fini fiscali, la qualifica di enti non commerciali: per essa ricorrente lo svolgimento dell'attività sanitaria in forma organizzata non ha modificato lo spirito originale di missione religiosa e, quindi, non provoca la perdita della qualifica di ente non commerciale per l'ordinamento tributario;

(2) sotto il profilo oggettivo, la disposizione *de qua* prevede che abbiano diritto all'esenzione Ici gli immobili destinati ad una serie di attività (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive), tassativamente elencate, considerate dal legislatore meritevoli di una particolare attenzione (come nel caso delle esenzioni IVA disciplinate dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 100) senza alcun riferimento alla natura delle attività stesse (“anche se alcune di esse siano

considerate generalmente commerciali dal legislatore tributario”) e, pertanto, il legislatore ha riconosciuto, anche in riferimento all’Ici, un trattamento di favore a quei soggetti, gli enti non profit, che per loro natura escludono il perseguimento del lucro nella loro attività (nella sentenza n. 142 del 2004 questa Corte ha affermato essere in facoltà del legislatore esentare da una determinata imposizione fiscale soggetti forniti di capacità contributiva, purché la scelta non presenti profili di irrazionalità, ribadendo come ciò valga anche ai fini Ici il cui presupposto impositivo è il mero possesso dell’immobile e non la utilizzazione di questo a fini di lucro).

La ricorrente, ancora, ritiene illegittima la tesi del giudice di appello secondo cui la norma agevolativa (art. 7, lett. i) opererebbe in relazione alla sola l. n. 222 del 1985, art. 16, lett. a) sia perché smentita dal legislatore (che ha chiarito, ora per allora, l’operatività dell’esenzione in parola anche nel caso di immobili adibiti ad attività assistenziali e sanitarie, svolte in forma commerciale e per finalità di religione o culto), sia perché il richiamo della sola lett. a) non esclude che possano godere dell’agevolazione anche alcune delle attività elencate nella lett. b) essendo per esse (assistenza e beneficenza, istruzione ed educazione) operante la disposizione, generale contenuta nella stessa lett. i) dell’art. 7, comma 1 che risulta pacificamente applicabile a tutti gli enti non commerciali: l’attività sanitaria di casa di cura da essa svolta (per autorizzazione del Ministero della Sanità del 18 marzo 1965), quindi, rientra tra quelle espressamente elencate nell’art. 7 detto, tenuto anche conto della *ratio*, sottesa a tale norma, di garantire a soggetti non commerciali la possibilità di svolgere attività sanitarie, educative e sociali, pure a titolo oneroso, senza dover scontare l’Ici in relazione agli immobili nei quali esse sono esercitata, sul presupposto che, essendo i relativi proventi interamente reinvestiti nel finanziamento dei compiti benefici ed altruistici propri di tali enti e mancando l’intento di realizzare un profitto, tali enti non perdono la loro caratterizzazione non commerciale e, pertanto, restano meritevoli di un trattamento agevolato il richiamo alla l. n. 222 del 1985, art. 18, lett. a), quindi, va sicuramente inteso come una disposizione volta a predisporre una ulteriore protezione nei confronti degli enti ecclesiastici, non a restringere il favor espresso dall’ordinamento nei confronti dei medesimi.

Una diversa interpretazione, secondo la Congregazione, (a) restringerebbe il campo di applicazione dell’esenzione Ici a danno dei soli enti ecclesiastici e (b) determinerebbe una irragionevole disparità di trattamento: l’esenzione *de qua*, infatti, sarebbe applicabile ad un ente commerciale diverso da un ente ecclesiastico a prescindere da qualsivoglia valutazione in ordine alla natura, commerciale o meno dell’attività stessa e all’ente ecclesiastico nel solo caso in cui la predetta attività fosse svolta con modalità non commerciali.

La ricorrente, ancora, assumendo avere il giudice di appello surrettiziamente introdotto, ai fini del riconoscimento dell’esenzione in esame, l’ulteriore requisito della non commercialità dell’attività svolta nell’immobile dall’ente ecclesiastico, sostiene che una siffatta interpretazione risulta del tutto slegata dalla lettera e dalla *ratio* della norma perché questa non impone nessun ulteriore requisito oltre all’impiego dell’immobile (in via esclusiva) per talune attività di carattere sanitario o assistenziale ed alla proprietà del medesimo in capo ad un ente non commerciale, sì che l’agevolazione Ici è invocabile senza che rivestano alcuna importanza le concrete modalità (commerciali o meno) con le quali detta attività viene ivi esercitata.

La Congregazione, di poi, sostiene che la Commissione Tributaria Regionale ha errato anche nel ritenere che l’attività sanitaria da essa svolta nell’immobile fosse qualificabile alla stregua di un’attività commerciale in quanto:

- risulta chiaramente dallo Statuto che essa esercita opere di istruzione, educazione, assistenza ospedaliera, opere di assistenza sociale in tutte le sue varie forme, opere di beneficenza;

- le attività sono tutte svolte non in una logica speculativa (senza fine di lucro) ma in un'ottica di diffusione e presenza cristiana; i proventi realizzati, in conformità a quanto dispone l'art. 20 dello Statuto (è esclusa ogni finalità di lucro, così come l'eventuale supero tra le entrate e le uscite non costituiscano mai profitto ma avanzo di gestione da destinarsi al migliore conseguimento delle finalità costituzionali della Congregazione) sono integralmente reinvestiti nel finanziamento delle altre attività di beneficenza (in particolare, per alimentare le numerose opere missionarie sparse in molti paesi del c.d. terzo mondo di tal che non esiste nessuna forma di distribuzione di utili; l'eventuale esistenza di proventi al termine di ciascun esercizio dipende, in larga misura, dal fatto che sono le suore stesse che prestano, gratuitamente, il loro servizio all'interno della Casa di cura, ciò che consente di realizzare cospicui risparmi sul costo del personale) per cui il servizio sanitario si rivela non lo scopo, ma soltanto un mezzo, l'attività strumentale dalla quale ritrarre risorse necessarie per finanziare le finalità istituzionali dell'ente (sulla rilevanza di questo profilo, cfr. Cass. 21 marzo 1990 n. 2573) non potendo attingere altrimenti dette risorse.

La ricorrente, infine, ricorda che con la sentenza 16 febbraio 2004 n. 2915, pronunciata nei suoi confronti, la sezione lavoro di questa Corte, relativa all'applicabilità delle disposizioni di esonero dal pagamento dei contributi CUAF l. 11 giugno 1974, n. 252, ex art. 77, ha riconosciuto che correttamente i giudici di appello non hanno condiviso le valutazioni operate dal primo giudice, allorché il Pretore ha qualificato come discrezionale, eventuale e non rilevante la scelta della congregazione di destinare gli avanzi di gestione ad altri fini istituzionali, non essendo tale destinazione discrezionale, ma obbligatoria in forza della vincolante norma statutaria di cui al citato art. 20 ed ancora: va dunque affermato con i giudici di appello che l'utile di gestione della casa di cura predetta costituisce non il fine della Congregazione, ma il mezzo per il conseguimento delle finalità istituzionali dell'ente, complessivamente considerato, che – a differenza del comune imprenditore, che è libero di destinare i profitti della sua attività economica a propria discrezione – deve necessariamente impiegare tali profitti gestionali delle sue strutture al soddisfacimento di quei fini assistenziali e di beneficenza perseguiti, libero soltanto di graduare le priorità di intervento in tale ambito istituzionale: detta sua caratterizzazione, secondo la Congregazione, esclude a priori che l'attività sanitaria svolta possa essere qualificata come commerciale ed impedire, quindi, il godimento dell'esenzione in questione.

B. Nell'altra doglianza la contribuente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7 dell'Accordo Modificativo del Concordato Lateranense del 18 febbraio 1984 (ratificato con l. n. 121/195)) adducendo che per il comma 3 di tale norma (secondo cui "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") – dotata nel nostro ordinamento di rango superiore e prevalente rispetto ad altre norme di legge ordinaria, in virtù del nuovo art. 117 Cost., comma 1, siccome contenuta in un trattato internazionale – gli enti ecclesiastici aventi fini di religione e di culto, di qualunque tipo siano le attività che essi pongono in essere nel perseguimento di dette finalità, subiscono il medesimo trattamento tributario riservato agli enti di beneficenza o di istruzione, ovvero sono di fatto equiparati ad enti non commerciali per cui, essendo essa Congregazione un istituto religioso (come tale avente fine di religione e di culto della l. n. 222 del 1985, ex art. 22), si rende

applicabile detta previsione concordataria: con la conseguenza che essa deve essere considerata in ogni caso un ente non commerciale ai fini fiscali, dunque anche in materia di Ici; e, come tale, deve fruire delle agevolazioni prescritte del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7.

3. Il ricorso - i cui due motivi vanno esaminati congiuntamente - deve essere respinto perché infondato.

A. Per il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili, *breviter*: Ici):

- il "presupposto" oggettivo dell'imposta è dato (art. 1) dal "possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa";

- "soggetti passivi" della medesima sono (art. 5, non interessa qui il testo vigente *ratione temporis*) "il proprietario di immobili, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi";

- la "base imponibile" è costituita dal "valore degli immobili".

In considerazione di tali caratteristiche (a) la Corte Costituzionale (sentenza 12 aprile 1996 n. 113) ha affermato che l'Ici "è conformata quale imposta patrimoniale", "dovuta in misura predeterminata", e non basata "su indici di produttività", e (b) questa Corte (Cass. trib., 4 dicembre 2003 n. 18549) trattarsi di "un'imposta diretta di tipo patrimoniale reale" (sul carattere "reale" dell'Ici cfr., altresì, Cass. trib., 10 giugno 2008 n. 15321), derivandone la conseguenza che le ipotesi particolari di esenzione (oltre che di agevolazione), tra le quali (per quanto qui interessa) quella contenuta nel d.lgs. cit., art. 7, lett. i, vanno interpretate in relazione a tale configurazione.

B. Per lo stesso d.lgs, art. 7, comma 1, "sono esenti" dall'Ici, tra gli altri lett. i), "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi, 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)".

L'esenzione prevista dalla norma, giusta la giurisprudenza di questa Corte (Cass. trib.: 24 ottobre 2008 n. 25674; 30 agosto 2006 n. 18838; 26 ottobre 2005 n. 20776; 20 giugno 2005 n. 13232; 23 marzo 2005 n. 6316; 8 marzo 2004 n. 4645), è subordinata alla compresenza della duplice condizione:

(a) "dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore", e (b) "dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari" (ritenute dal legislatore meritevoli di un trattamento fiscale di favore) che, però, "non siano produttive di reddito" ("presupposto oggettivo" da accertare Cass. n. 20776 del 2005, cit., che ricorda le anteriori decisioni della sezione 8 marzo 2004 n. 4654 e 4 dicembre 2003 n. 18459 non "sulla base di riscontri documentali che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato" ma verificando "concretamente se l'attività cui l'immobile è destinato, se pure rientrando fra quelle esenti, non sia svolta in concreto secondo le modalità di un'attività commerciale").

Nella sentenza 2 aprile 1999 n. 119, poi, la stessa Corte costituzionale ha, in particolare, statuito che in base all'art. 7, l'esenzione dall'Ici prevista alle lett. b), e), d), g), h), i) riguarda sempre "immobili destinati ad attività peculiari che non siano produttive di lucro e di reddito".

C. Specificamente con riguardo agli enti ecclesiastici, inoltre, questa sezione (sentenza n. 4645 del 2004, cit.) - tenuto conto del disposto della L. 20 maggio 1985,

n. 222, art. 16 (recante “disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi”), per il quale “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” e (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” -, ha condivisibilmente affermato che:

- per la qualità dello stesso, “l’esercizio del commercio”, di certo, non costituisce il “fine esclusivo” né “prevalente” di un ente ecclesiastico;

- le “attività di carattere religioso, o, in ogni caso, strettamente connesse a quelle propriamente religiose” indicate nell’art. 16, lett. a) (“richiamata dalla legge fondamentale sull’Ici n. 504 del 1992”) fruiscono “dello stesso trattamento di favore previsto per le altre attività, culturali, assistenziali, ecc, indicate al d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i”;

- il “secondo ambito” delle “possibili attività degli enti ecclesiastici”, definito nella lett. b) dello stesso art. 16 (attività aventi carattere “non propriamente religioso o strettamente connesso a quello religioso”), invece, non è richiamato dall’art. 7 della l. Ici: se tanto non esclude necessariamente che possano godere anch’esse del medesimo regime di favore atteso che molte di esse (quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) rientrano già, in via diretta e non tramite il richiamo alla legge sugli enti ecclesiastici, nella previsione della lettera i), non altrettanto avviene per quelle commerciali o per fini di lucro, pure ricomprese nella stessa l. sugli enti ecclesiastici, art. 16, lett. b perché a quest’ambito di attività, che pur può essere svolto da enti ecclesiastici, il legislatore fiscale non ha riservato un trattamento di esenzione ai fini dell’Ici;

- la previsione della l. 25 marzo 1985, n. 121, art. 7, comma 3 (di ratifica ed esecuzione dell’accordo, con protocollo addizionale, firmato a Roma il 18 febbraio 1984, che apporta modificazioni al Concordato lateranense dell’11 febbraio 1929, tra la Repubblica italiana e la Santa Sede: c.d. accordi di Villa Madama) (per la quale “agli effetti tributari gli enti ecclesiastici, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di istruzione o di beneficenza”) è irrilevante perché ai fini della imposizione Ici gli enti ecclesiastici (come quelli con fini di istruzione o di beneficenza) sono esentati dall’imposta, limitatamente agli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attività istituzionali (o di altre attività rientranti, anche tramite il richiamo alla L. n. 222 del 1985, nella previsione della l. Ici, art. 7, lett. i) ma non per gli immobili destinati ad altro;

- la destinazione degli utili ad una ripartizione in favore dei partecipanti all’attività commerciale, o al perseguimento di fini sociali o religiosi è un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non fa venir meno il carattere commerciale dell’attività, e non rileva al fini della tassazione Ici.

In carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria (che non si rinviene nelle complessive argomentazioni svolte dalla ricorrente in ricorso e nella memoria depositata), vanno, quindi, ribaditi il principio secondo cui, in base al d.lgs. n. 504 del 1992 ed alle l. n. 121 del 1985 e l. n. 222 del 1985 (norme citate) un ente ecclesiastico può svolgere liberamente, nel rispetto delle leggi dello Stato, anche un’attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell’attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono, anche agli effetti tributari, quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi

che l'ente la svolga, oppure no, in via esclusiva, o prevalente nonché il corollario per il quale gli immobili destinati da un ente ecclesiastico ad attività soggettivamente commerciali, siccome non soltanto ricettive o sanitarie quindi ricomprese nella previsione dell'art. 7, lett. i), non rientrano nell'ambito dell'esenzione dall'Ici attesa l'irrelevanza della destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi.

D. Tale principio (come il conseguente corollario) non può ritenersi superato dal d.l. 17 agosto 2005, n. 163, art. 6 (rubricato "esenzione dall'Ici per particolari immobili") (invocato dalla ricorrente) - per il cui comma 1 "l'esenzione prevista dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, e successive modificazioni, si intende applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, comma 1, lett. b pur svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto" - in quanto (giusta anche il comunicato del Ministero della Giustizia pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 243 del 18 ottobre 2005) detto decreto legge non è stato convertito in legge nel termine (art. 77 Cost, comma 3) di sessanta giorni dalla sua pubblicazione e, quindi, le norme contenute nello stesso sono improduttive di qualsivoglia effetto giuridico.

Il principio ed il corollario detti, inoltre, conservano la loro validità *ratione temporis* perchè non incisi dalle seguenti norme sopravvenute, ovvero:

- dalla l. 2 dicembre 2005, n. 248 (di conversione del d.l. 30 settembre 2005, n. 203), che ha inserito nel d.l. convertito, art. 7, il comma 2 bis del seguente tenore testuale: "l'esenzione disposta dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse";

- dalla l. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 2, comma 133 che, a sua volta, ha aggiunto, in fine al comma 2 bis detto, il seguente periodo: "con riferimento ad eventuali pagamenti effettuati prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto non si fa comunque luogo a rimborsi e restituzioni d'imposta";

- dal d.l. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39 (convertito in l. 4 agosto 2006, n. 248) - specificamente rubricato "modifica della disciplina di esenzione dall'Ici" - che, infine, ha sostituito il riprodotto testo originario del comma 2 bis con il seguente: "l'esenzione disposta dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Dall'esame delle richiamate norme sopravvenute, infatti, si ricava, in primo luogo, che con le disposizioni successive a quella emanata nell'agosto 2005 il legislatore:

(1) ha del tutto abbandonato il riferimento agli "immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, comma 1, lett. b" contenuto nel D.L. n. 163 del 2005, art. 6 (non convertito): conseguentemente, ai fini dell'Ici, come già affermato da questa Corte (sentenza n. 4645 del 2004, cit.) non può essere riconosciuto nessun trattamento fiscale differenziato autonomo a detti immobili per le attività considerate nella lett. b) dell'art. 16;

(2) ha previsto l'applicabilità ("si intende applicabile") dell'esenzione disposta dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i) alle attività indicate nella medesima lettera (a) con la l. n. 248 del 2005, "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse", e (b) con il d.l. n. 223 del 2006 (convertito nella l. n. 248 del 2006), se quelle attività "non abbiano esclusivamente natura commerciale". Come

ricordato innanzi, la Corte delle leggi (sentenza n. 119 del 1999 cit.) ha chiarito che l'esenzione dall'Ici prevista alle lettere b), e), d), g), h), i) del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7 riguarda sempre "immobili destinati ad attività peculiari che non siano produttive di lucro e di reddito". La necessità, affermata dalla Corte Costituzionale, che, ai fini del riconoscimento dell'esenzione prevista dalla norma, le attività esercitate negli immobili "non siano produttive di lucro e di reddito" costituisce, quindi, secondo la stessa Corte, imprescindibile condizione (anche logico giuridica) per la delimitazione della fattispecie legale della esenzione prevista dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7: di conseguenza - tenuto conto che, come più volte precisato dalla Corte costituzionale (di recente nel provvedimento 27 luglio 2007 n. 330) "la retroattività propria dell'interpretazione autentica non tollera logicamente eccezioni al significato attribuito alla legge interpretata" -, non può ritenersi che rientri nell'area semantica della disposizione (ovverosia tra le possibili letture del testo originario) dettata dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i) ("area" e "letture" cui, secondo Corte Cost., 7 novembre 2008 n. 362, occorre fare riferimento al fine di riscontrare la "natura interpretativa" di una norma) la successiva disposizione con la quale il legislatore ha stabilito che l'esenzione in questione si intende applicabile alle attività indicate nella lettera detta una volta (l. n. 248 del 2005) "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale" di quelle attività e, successivamente (d.l. n. 223 del 2006, convertito nella l. n. 248 del 2006), (solo) se quelle attività "non abbiano esclusivamente natura commerciale", essendo evidente che le due previsioni circa la rilevanza (peraltro di differente latitudine per ciascuna norma), ai fini dell'esclusione dall'imposta, della natura commerciale dell'attività svolta nell'immobile (altrimenti soggetto all'imposta stessa) tolgono valore (in tutto od in parte) - imponendo una valutazione ermeneutica della disciplina normativa del tutto diversa dalla precedente - alla produzione di lucro e di reddito già ritenuta, anche dalla Corte delle leggi (sentenza n. 119 del 1999 cit.), ostativa al riconoscimento dell'esclusione dall'imposta in base alla sola previsione dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i). Si deduce da tanto che nelle indicate sopravvenute norme difetta qualsiasi carattere di interpretazione autentica perchè esse - imponendo di comunque valutare la natura commerciale dell'attività espletata, considerata (si ripete: anche dalla Corte delle leggi) ostativa all'esclusione dall'imposta in base all'art. 7, lett. i) - innovano la disciplina di quello che la Corte Costituzionale (ord. 19 dicembre 2006 n. 429) ha definito il "requisito oggettivo delle attività da svolgersi negli immobili ai fini dell'esenzione dall'Ici" e, di conseguenza, che (diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente) nessuna di essa è applicabile alla specie essendo questa regolata dal testo del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7 vigente al momento di riferimento dell'imposta, nel caso (ampiamente) anteriore all'entrata in vigore delle nuove norme.

E. Vanamente, infine, la ricorrente invoca la previsione del quarto alinea del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 111 bis (introdotta con il d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 6 di "riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale") - per la quale le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 (in particolare, quella del comma 1 secondo cui indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta) non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili - atteso che la stessa deve intendersi limitata alle imposte sul reddito, oltre che per il tenore testuale della rubrica della "sezione prima" del d.lgs. nel quale l'articolo è contenuto, in considerazione della inserzione ("è inserito") nel testo unico delle

imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'art. 111 dello stesso disposta dal comma 6 dell'art. 6 detto (regolante le ipotesi di "perdita della qualifica di ente non commerciale").

Di conseguenza detta previsione, per quanto concerne propriamente l'esenzione dall'Ici regolata dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i riflette i suoi effetti unicamente sulla qualità del soggetto utilizzatore dell'immobile – individuata dalla norma con il rinvio al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. art. 87, comma 1, lett. c), testo unico delle imposte sui redditi, e successive modificazioni, cioè "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali") – per poter beneficiare dell'esenzione, ovvero sia su una qualità che nel caso non è in discussione essendo la ricorrente ente ecclesiastico, quindi ricompresa come tale (cioè per solo tal qualità) tra i soggetti di cui al TUIR, art. 7, comma 1, lett. c), ma non sul requisito oggettivo dell'attività (non commerciale) esercitata nell'immobile.

4. Nonostante l'integrale reiezione del ricorso, nessun provvedimento deve essere adottato in ordine alle spese processuali di questo giudizio di legittimità perchè il Comune intimato non ha svolto attività difensiva.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.